

## **O GASÓLEO BONIFICADO NO IMPOSTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS E A DEVOLUCIÓN EXTRAORDINARIA DO TRIBUTU AOS AGRICULTORES E GANDEIROS**

Luis Miguel MULEIRO PARADA

No presente estudio abordaremos cales son os principais requisitos que se esixen na nosa normativa e xurisprudencia para a aplicación do tipo reducido do Imposto Especial sobre Hidrocarburos para o gasóleo empregado como carburante. Neste senso, tomaremos coma referencia básica a recente sentenza do Tribunal Supremo de 19 de outubro de 2006. En segundo lugar, faremos alusión á devolución extraordinaria do gasóleo bonificado que foi prevista na Lei 44/2006, de 29 de decembro, de mellora da protección dos consumidores e usuarios.

A Lei 38/1992, de 28 de decembro, de Impostos Especiais determina os usos permitidos e prohibidos do gasóleo bonificado. En particular, a normativa prevé a aplicación dun tipo de gravame reducido para os gasóleos empregados como carburante en dous supostos de uso: para os motores de tractores e maquinarias utilizadas na agricultura (incluída a horticoltura, gandería e silvicultura) e para os motores fixos. Así, para acceder á bonificación do Imposto Especial sobre Hidrocarburos é esencial que o gasóleo se destine a algún destes usos. Pero ademais tamén se deben cumprir certas condicións que se estableceron regulamentariamente e que son de ineludible aplicación á hora de recoñecer a bonificación fiscal. Estes requisitos contéplanse no Regulamento Provisional de Impostos Especiais e a súa aplicación recibiu reiterado recoñecemento por parte dos nosos tribunais.

Recentemente o TS na Sentenza de 29 de outubro de 2006 considerou que non era posible a aplicación da bonificación do tributo porque non se

daban certas circunstancias básicas para acceder ao beneficio fiscal que se establecen no Regulamento Provisional de Impostos Especiais. Neste senso, o Tribunal recorda que a saída do gasóleo de fábricas ou depósitos fiscais con aplicación do tipo reducido, requirirá a previa incorporación dos trazadores ou marcadores establecidos polo Ministerio de Economía e Facenda e só poderá efectuarse con destino a un almacén, a un detallista (instalación de venda en surtidor) ou a un consumidor final que acrediten estar autorizados para a recepción de gasóleo con aplicación do tipo reducido. A condición de almacén fiscal ou detallista autorizado acredítase, conforme ao mencionado Regulamento provisional, mediante a tarxeta de inscrición no Rexistro territorial que non constitúe unha mera obrigaçión formal senón unha condición ineludible de aplicación do tipo reducido. Así mesmo, a Lei 38/1992 acolle unha obrigaçión de pago do tributo aos expendedores en tanto non xustifiquen a recepción de produtos polo destinatario facultado para recibilos. No caso de autos, os litros de gasóleo bonificado saíron dun Depósito Fiscal cara as instalacións dunha empresa que non estaba autorizada pola Administración para recibir gasóleo bonificado nas datas dos subministros. O destinatario non tiña a condición de almacén fiscal nin a documentación oportuna que o acreditase. Como engadido o Tribunal reconece que o expedidor dos produtos ten un deber de comprobar se o destinatario deles estaba facultado para recibilos co beneficio fiscal do tipo reducido.

A Lei 38/1992 tamén regula que cando non se xustifique o uso ou destino dado aos produtos obxecto dos impostos especiais de fabricación polo que se aplicou unha exención ou tipo impositivo reducido en razón do seu destino, considerárase que tales produtos utilizáronse ou foron destinados en fins para os que non se establece nesta norma beneficio algún. No caso xulgado xirouse unha liquidación á empresa recorrente que era a expedidora e depositaria autorizada coma suxeito pasivo do imposto que, na medida en que non xustificou a recepción dos produtos polo destinatario facultado para recibilos, non perdeu a súa condición de suxeito pasivo. Neste ámbito, como indicou anteriormente a Sentenza do TS de 30 de setembro de 2005, convértese ao expedidor en suxeito pasivo do imposto cando entrega o produto á persoa non facultada para recibilo. Desta maneira, considérase unha reclamación dunha bonificación indebidamente obtida e que a liquidación practicada foi procedente. O Tribunal apunta que de xustificar a recepción do gasóleo por un destinatario facultado para recibilos a obrigaçión de xustificar o uso e destino, e enfrontarse a abonar a diferenza resultante da aplicación do tipo reducido e o tipo xeral, correspondería ao destinatario facultado.

Dende o punto de vista da xustiza tributaria, o Tribunal estimou que a aplicación do tipo reducido esixe unha interpretación restritiva do beneficio que comporta mediante unha esixencia rigorosa dos requisitos previstos para xustificar a atribución dese tipo bonificado. O Regulamento provisional condiciona a aplicación do tipo reducido para o gasóleo utilizable coma combustible a que o destinatario do gasóleo estea facultado para recibilo e que ademais cumpra as condicións regulamentarias. Isto non é contrario á seguridade xurídica posto que as condicións esixidas no poden calificarse coma arbitrarias ou irracionais porque se persegue evitar que os produtos aos que se aplica un tratamento fiscal privilexiado por razón do seu destino se utilicen para outros fins diferentes. De igual xeito, non resultan conculcados os principios de xerarquía normativa e reserva de lei porque a obrigaçión de pago da diferenza entre o tipo ordinario e o tipo reducido resulta da propia Lei reguladora dos impostos especiais e do desenrolo regulamentario das condicións esixidas para ser “destinatario facultado” para recibir gasóleo suxeito ao tipo impositivo reducido. Nelas, entre outras, esíxese dispoñer dunhas instalacións material ou obxectivamente axeitadas para a recepción e ter o CAE (Código de Actividade e Establecemento) ou pertinente inscrición no rexistro que constitúe unha medida adecuada e proporcionada para garantir que o destino do produto e o uso previsto pola norma para o gasóleo bonificado.

Na xurisprudencia con relación ao gasóleo bonificado constatamos a relevancia que presenta que o gasóleo se destine aos usos para os que se prevé a aplicación dun tipo de gravame reducido. Pero máis alá disto, comprobamos que é esencial estar facultado para recibir os produtos (e distribuílos) co beneficio fiscal do tipo de gravame reducido. Así, canto menos, podemos falar dun dobre requisito referido ao gasóleo bonificado no Imposto Especial sobre Hidrocarburos; subxectivo (referido aos suxeitos que poderán acceder ao beneficio fiscal) e obxectivo (vencellado ao gasóleo e o uso que se lle debe dar ao mesmo para disfrutar do beneficio tributario).

Doutra banda, con relación a este gasóleo bonificado debemos ter en conta o Acordo, coñecido coma Acordo do Gasóleo, que firmaron os Ministerios de Agricultura, Pesca e Alimentación e de Economía e Facenda coas organizacións agrarias COAG (Coordinadora de Organizacións de Agricultores e Gandeiros) e UPA (Unión de Pequenos Agricultores e Gandeiros) sobre medidas para paliar o incremento dos custos na produción agraria. As medidas aprobadas consistían, entre outras, en melloras fiscais no réxime de estimación obxectivas por signos, índices ou módulos do IRPF, o incremento da porcentaxe de compensación do IVA na agricultura

e a posible devolución do Imposto Especial de Hidrocarburos para agricultores e gandeiros do ano 2007 e 2008. Neste último caso atopámonos cunha medida para a afrontar a situación continuada dos prezos elevados e o incremento dos prezos dos hidrocarburos.

Sobre esta base, a Disposición Adicional Primeira da Lei 44/2006, de 29 de decembro, de mellora da protección dos consumidores e usuarios prevé a devolución extraordinaria do Imposto sobre Hidrocarburos para agricultores e gandeiros. Devolveranse as cuotas do Imposto sobre Hidrocarburos, satisfeitas polos agricultores e gandeiros nas súas compras de gasóleo durante o período comprendido entre o 1 de outubro de 2005 e o 30 de setembro de 2006, sempre que fora empregado para a actividade agraria. Os requisitos para poder disfrutar desta devolución son: 1) que os agricultores e gandeiros estean en posesión das facturas xustificativas dos gastos e 2) que estiveran inscritos no Censo de Obrigos Tributarios para o exercicio de actividades agrarias durante o período referido. Os consumos de gasóleo que dan dereito a devolución serán, conforme á normativa xeral establecida para o gasóleo bonificado, aqueles consumos realizados en: a) motores de tractores e maquinaria agrícola autorizados ou non para circular por vías e terreos públicos utilizados na agricultura (incluída a horticoltura, gandería e silvicultura) ou b) en motores estacionarios dos aparatos e artefactos empregados en igual destino. A cantidade a devolver será o resultado de multiplicar o tipo de 78,71 euros por 1.000 litros sobre unha base constituída polo volume de gasóleo efectivamente empregado, expresado en miles de litros, polo coeficiente 0,998. Isto dá coma resultado 78,55 euros por cada 1.000 litros consumidos.

O procedemento para a devolución ven de ser regulado na Orde EHA/276/2007, de 12 de febreiro do Ministerio de Economía e Facenda<sup>1</sup>. As solicitudes débense realizar de forma telemática a través de Internet, mediante unha aplicación informática situada no portal *web* da Axencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), directamente polos agricultores e gandeiros ou por mediación das entidades –organizacións agrarias– que teñen subscrito un convenio de colaboración coa AEAT. A solicitude débese presentar vía electrónica, antes do 30 de xuño<sup>2</sup>, facendo constar: 1) o NIF, 2) as matrículas dos vehículos nos que se empregou o gasóleo bonificado, 3) designación e número de fabricación da maquinaria

---

<sup>1</sup> Publicada no BOE de 15 de febreiro de 2007.

<sup>2</sup> O prazo inicial era o 30 de abril pero a súa premura obrigou a amplialo ao 30 de xuño a través da Orde EHA/963/2007, de 13 de abril, de acordo coa solicitude que, neste senso, realizaron algunhas organizacións de agricultores e gandeiros (BOE de 14 de abril de 2007).

ou artefacto cos que se efectuou o consumo de gasóleo bonificado, 4) o volume de litros e o seu importe, 5) en caso de adquisicións de gasóleo satisfeitas mediante cheques-gasóleo, o declarante deberá determinar a cantidade de litros adquiridos correspondentes ao importe satisfeito e consignar este dato na solicitude, 6) a data e número de factura de cada operación de subministro ou do conxunto de subministros de gasóleo bonificado amparados nunha mesma factura e 7) a identificación da entidade financeira e do Código de Conta Cliente á que se lle realizarán as transferencias das devolucións. A Oficina Xestora correspondente ao domicilio fiscal do beneficiario acordará a devolución e levará a cabo a correspondente transferencia bancaria. Os interesados poden facer un seguimento das súas solicitudes e devolucións consultando na páxina *web* da AEAT. Neste ámbito, observamos claramente coma nos últimos tempos o avance das tecnoloxías está permitindo unha redución dos custos indirectos que se derivan das obrigacións tributarias a través da introdución de avances tecnolóxicos na aplicación dos tributos.

É posible que unha normativa similar sexa establecida para o próximo ano, posto que segundo se contemplou no Acordo do Gasóleo se o nivel medio dos prezos de carburante, no período que comprende de outubro do 2006 a outubro do 2007, se incrementa por encima do prezo medio, sen IVE, dos anos 2004 e 2005 (considerando o período de 21 de xaneiro do 2004 a 31 de decembro de 2005), incrementado no índice de prezos de orixe percibidos polo agricultor, procederáse á devolución do Imposto especial ata o tipo mínimo permitido pola Unión Europea conforme a Directiva 2003/96/CE<sup>3</sup>. A devolución, de ser o caso, efectuarase no primeiro trimestre do ano 2008, tomando coma referencia o consumo de gasóleo no período comprendido entre outubro de 2006 e outubro do 2007. En consecuencia, o coñecemento deste procedemento de devolución, que no seu caso será semellante no próximo ano, é moi interesante para os agricultores e gandeiros que deberán atender ao prazo establecido para acceder á devolución do Imposto.

Coma conclusión, dicirmos que o Imposto Especial sobre Hidrocarburos prevé un tipo de gravame reducido para o coñecido coma gasóleo bonificado pero a súa aplicación require do concurso de tódolos requisitos normativos, xa sexan subxectivos ou obxectivos, que a nosa xurisprudencia destacou en reiterados pronunciamentos. Doutra parte, froito do acordo do

---

<sup>3</sup> Directiva 2003/96/CE do Consello, de 27 de outubro de 2003, pola que se reestrutura o réxime comunitario de imposición dos produtos enerxéticos e da electricidade (DOCE nº L 283, de 31 de outubro de 2003).

Gasóleo alcanzado cos diversos Ministerios posibilitouse neste ano, e tamén se posibilitará para o 2008, de concorrer as circunstancias establecidas, solicitar a devolución do imposto por parte dos agricultores e gandeiros. Para isto cómpre ter presente o procedemento que os interesados deberán seguir para que lle sexan devoltas as correspondentes cantidades.