

El Impuesto sobre Hidrocarburos en las cooperativas agroalimentarias¹

Teresa Puchol Tur² 

Recibido: 30 de noviembre de 2021 / Aceptado: 18 de julio de 2022 / Publicado: 7 de noviembre de 2022

Resumen. Las cooperativas agroalimentarias pueden vender al por menor productos petrolíferos tanto a socios como a no socios. Se debe tener presente que estas ventas de hidrocarburos tienen una serie de implicaciones fiscales, tanto en lo que respecta a su calificación como fiscalmente protegida como en el impuesto sobre hidrocarburos.

Por un lado, el régimen fiscal de las cooperativas agroalimentarias establece que dichas cooperativas son especialmente protegidas siempre que se cumplan una serie de requisitos, entre ellos, que las operaciones con terceros no pueden ser superiores al 50% de las operaciones con los socios.

Por otra parte, la venta de hidrocarburos conlleva una serie de importantes obligaciones formales. Esto se deriva principalmente del hecho de que el impuesto sobre hidrocarburos forma parte de los llamados impuestos especiales. La cooperativa en su estación de servicio puede vender diferentes tipos de hidrocarburos, entre ellos el gasóleo agrícola o bonificado. Este tipo de gasóleo solo lo pueden adquirir los agricultores y, además, la norma establece exactamente en qué máquinas agrícolas se puede utilizar el gasóleo agrícola. Como consecuencia de esto, la norma fiscal establece unos medios de pago determinados para adquirir el gasóleo bonificado y una serie de obligaciones formales específicas derivadas de dicha venta.

Palabras clave: Fiscalidad; Venta; Gasóleo; Detallistas; Agrícola; Bonificación; Productos petrolíferos.

Claves Econlit: P1; Q13; K34; H29.

[en] The Hydrocarbon tax in agri-food cooperatives

Abstract. Agri-food cooperatives can retail petroleum products to both members and non-members. It should be borne in mind that these sales of hydrocarbons have a series of fiscal implications, both with regard to their classification as fiscally protected and in terms of the tax on hydrocarbons.

On the one hand, the tax regime for agri-food cooperatives establishes that said cooperatives are specially protected provided that a series of requirements are met, among them, that operations with third parties cannot exceed 50% of operations with partners.

On the other hand, the sale of hydrocarbons entails a series of important formal obligations. This derives mainly from the fact that the tax on hydrocarbons is part of the so-called special taxes. The cooperative at its service station can sell different types of hydrocarbons, including agricultural or subsidized diesel. This type of diesel can only be purchased by farmers and, in addition, the law establishes exactly in which agricultural machines agricultural diesel can be used. As a consequence of this, the fiscal norm establishes certain means of payment to acquire the subsidized diesel and a series of specific formal obligations derived from said sale.

Keywords: Taxation; Sale; Diesel; Retailers; Agricultural; Subsidized; Petroleum products.

Sumario. 1. Introducción. 2. Los hidrocarburos en el sistema de los Impuestos Especiales. 3. El gasóleo agrícola o bonificado. 4. Las cooperativas y el gasóleo agrícola 5. Conclusiones. 6. Referencias bibliográficas.

Cómo citar. Puchol Tur, T. (2022). El Impuesto sobre Hidrocarburos en las cooperativas agroalimentarias. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, vol. 142, e83724. <https://dx.doi.org/10.5209/reve.83724>.

1. Introducción

Las cooperativas agroalimentarias, siempre que cumplan los requisitos previstos en la normativa, pueden vender productos petrolíferos al por menor. En España hay alrededor de 800 cooperativas agroalimentarias

¹ Este trabajo se presentó en el IV Congreso de la Escuela de Estudios Cooperativos como comunicación titulada “El Impuesto sobre Hidrocarburos en las cooperativas agroalimentarias”.

² Universidad de Valencia, España.
Dirección de correo electrónico: teresa.puchol@uv.es.

que distribuyen al por menor productos petrolíferos³, y que pueden vender tanto a socios como a terceros⁴, por lo que puede considerarse que ésta es una actividad relevante para una parte importante del cooperativismo agroalimentario español.

Esta venta a terceros de hidrocarburos plantea algunas cuestiones fiscales específicas para las cooperativas, tanto para su calificación fiscal, como en relación con el impuesto especial sobre hidrocarburos.

Dentro de los productos que se les permite vender se encuentra el gasóleo bonificado agrícola. Este tipo de gasóleo tiene un tipo impositivo menor a causa de los destinatarios. La norma establece unas medidas de control para controlar quién lo compra y además en qué tipo de vehículos se utiliza.

Entonces, para estudiar las implicaciones fiscales que conlleva la venta al por menor de hidrocarburos, en primer lugar, se hará referencia al impuesto de hidrocarburos como impuesto especial que es. A continuación, se verá en qué consiste el gasóleo bonificado agrícola, quiénes son los destinatarios, en qué tipo de vehículos está autorizado su uso y los medios de pago previstos en la Ley para poder adquirir el gasóleo bonificado como forma de controlar quién lo obtiene.

Por último, se estudiarán las implicaciones fiscales que suponen para la cooperativa agroalimentaria la venta de hidrocarburos, como: la figura fiscal que permite vender al por menor gasóleo bonificado, cómo afecta su tributación por su régimen especial y las obligaciones formales que se desprenden de las operaciones de venta de hidrocarburos, ya que en el ámbito de los impuestos especiales son de gran relevancia y especialmente en el presente caso.

2. Los hidrocarburos en el sistema de los Impuestos Especiales

El impuesto sobre hidrocarburos forma parte de la categoría de los impuestos especiales de fabricación (en adelante, IIEE). Los impuestos especiales, al igual que el impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA), están armonizados a nivel europeo, como consecuencia de la creación de un mercado único y de la libertad de circulación de mercancías. Las Directivas que regulan los IIEE son: la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida)(DOUE, 27 de febrero de 2020), 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, 31 de octubre de 2003), Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno (DOUE, 06 de diciembre de 1995) y la Decisión 2006/42/81/CE de la Comisión, de 22 de junio de 2006, por la que se establece un marcador fiscal común para los gasóleos y querosenos. A nivel nacional, las directivas están transpuestas en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (en adelante, LIIEE o Ley 38/1992), desarrollada por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los impuestos especiales (en adelante, RIIEE). Las disposiciones específicas sobre el impuesto sobre hidrocarburos en la LIIEE se encuentran ubicadas en los artículos 46 a 55 y en el RIIEE en los artículos 101 al 121. El ámbito objetivo del impuesto sobre hidrocarburos se describe en el artículo 46 de la LIIEE. Cabe comentar que no estará sujeto el autoconsumo de hidrocarburos que se utilicen como combustible en los procesos de fabricación y estén en régimen suspensivo (Martínez del Fresno & Rodríguez de la Hera, 2018).

Los IIEE, junto con el IVA, son las figuras impositivas básicas de la imposición indirecta, gravando ciertos consumos (Fernández de Buján y Arranz, 2016) entre ellos el tabaco, los hidrocarburos, la electricidad, etc. No se trata precisamente de impuestos de reciente creación, sino todo lo contrario: ya en la Edad Media existían impuestos sobre consumos específicos, y concretamente en España se pueden encontrar impuestos similares a los IIEE ya en la época del imperio romano (Esteller-Moré, 2010). En España, se establecieron los primeros IIEE como tales a finales del siglo XIX, los cuales gravaban el consumo de alcoholes, azúcar y achicoria. A lo largo del siglo XX se fueron añadiendo nuevos productos sujetos a los IIEE como: cerveza, jarabes y bebidas refrescantes, sobre el petróleo y sus derivados, y sobre el uso del teléfono móvil. Finalmente, con la Ley 39/1979 se procedió a una reducción de los productos sujetos a causa de la prevista incorporación de España a la Comunidad Europea, dado que la imposición indirecta está armonizada a nivel europeo. (Falcón y Tella, 2016)

Los principales motivos económicos de la existencia de los impuestos especiales son, por un lado, su finalidad de internalizar externalidades negativas que genera el consumo de los bienes que gravan y, por otro lado, la eficacia recaudatoria por la baja elasticidad de la demanda de los productos sujetos a los IIEE

³ Datos de COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS (2017): *Estaciones de Servicio de las Cooperativas, un modelo legal y de servicio al medio rural*, f.c: 5/05/2022 en <https://www.agro-alimentarias.coop/reportajes/ver/MzU0>.

⁴ Véase la consulta a la DGT V1820-18 de 22 de junio de 2018. En lo que respecta a las operaciones de venta de productos petrolíferos a terceros, existe un límite previsto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC) que, si es superado, la cooperativa perdería la condición de especialmente protegida. Dicho límite se recoge en el artículo 9 apartado segundo LRFC, con remisión al artículo 13.10 LRFC, y se fija en un 50% del volumen de operaciones con socios.

(Fernández de Buján y Arranz, 2014). De hecho, es destacable la gran capacidad de recaudación del impuesto sobre hidrocarburos sobre el resto de los IIEE, siendo el impuesto especial con el que más se recauda (Fernández de Buján y Arranz, 2014). En los países integrantes de la OCDE representa un 10% del total de la recaudación (Cnossen, 2010), y en España, en los presupuestos generales del año 2022 se preveía que ingresarían 5.907.774,36 € solo del impuesto sobre hidrocarburos, suponiendo más de la mitad de lo previsto para la recaudación en conjunto de todos los IIEE, cuya previsión en total eran de 10.163.426,03€.5

Con respecto al primer motivo económico señalado, los IIEE gravan ciertos consumos que se consideran perjudiciales para la salud como el consumo de tabaco o de alcohol. En el Reino Unido estos impuestos se llaman *sin taxes* (impuestos sobre el pecado) (Esteller-Moré, 2010), lo que muestra que en parte la intención de gravar estos productos es desincentivar estos consumos. Esto es la llamada finalidad extrafiscal de los tributos.

La finalidad extrafiscal de los tributos está amparada por la doctrina del Tribunal Constitucional (Lozano Serrano, 1988). Los tributos pueden tener más finalidades que la recaudatoria, como puede ser, la interiorización de las externalidades negativas que producen ciertos consumos o actos. Por ejemplo, en el impuesto sobre hidrocarburos se podría sostener que tiene una finalidad extrafiscal de proteger el medio ambiente. Las finalidades extrafiscales de los tributos deben estar vinculadas a cumplir un mandato constitucional (Borrero Moro, 1999), como es el caso de la protección del medio ambiente. Siguiendo a López Espadafor (2008), un impuesto eficaz con la finalidad extrafiscal de proteger el medio ambiente cumple su objetivo en toda su extensión en el momento en que no se recaude nada por dicho impuesto.

Sin embargo, en los consumos que se gravan en los IIEE no prima la finalidad extrafiscal de desincentivar su consumo, sino que su finalidad principal es la recaudación, y un ejemplo sería el impuesto sobre los hidrocarburos. Los hidrocarburos tienen una demanda inelástica, es decir, no tienen un sustituto cercano. Por ejemplo, si sube su precio no se puede sustituir fácilmente por otro combustible. Consecuentemente, si sube el tipo de gravamen de los hidrocarburos, los consumidores que habitualmente utilizan su vehículo por el trabajo o por otro motivo seguirán repostando.

Como consecuencia de esto, no se puede hablar de una finalidad extrafiscal en todos los consumos sujetos a los IIEE. En efecto, en algunos casos, como el del objeto de nuestro trabajo, la finalidad en la imposición especial es recaudar, como señala López Espadafor (2016; p.31): *“Así, la finalidad del impuesto sobre hidrocarburos está claro que es la de recaudar y no la de proteger el medio ambiente, basándose en una aparente y mal configurada extrafiscalidad”*. Ya que, con el impuesto de hidrocarburos no se pretende desincentivar el uso del vehículo, es más, tampoco se pretende que con el impuesto sobre hidrocarburos la recaudación baje a lo largo del tiempo. Muestra de ello son todos los impuestos que existen sobre el consumo relacionados con los vehículos: el impuesto de matriculación, el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, el IVA, impuesto sobre las primas de seguro, etc.⁶

La base imponible en el impuesto sobre hidrocarburos toma como referencia diversas unidades de capacidad, peso o energía, las cuales están descritas en el artículo 48 LIIEE, y el tipo de gravamen es una cantidad fija aplicada a la base imponible así determinada (Tejerizo López, 2019). El gasóleo se debe medir en miles de litros a 15 grados⁷. Además, en la Ley se establecen unos casos en los que se podrá solicitar la devolución, como es el caso del gasóleo para uso profesional o el gasóleo agrícola.⁸

Una de las principales características de este impuesto es la obligatoriedad de repercutirlo, trasladando de esta forma la carga tributaria (López Espadafor, 2014) y, además se incluyen dentro de la base imponible del IVA (Fernández de Buján y Arranz, 2016). La justificación de esta doble imposición es la internalización de las externalidades negativas.

⁵ Consultado en: PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO 2022, f.c: 5/05/2022 en https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2022Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/2/1/2/1/N_22_E_R_2_101_1_2_198_1_101_1.PDF.

⁶ Hace unos años, también recaía sobre los vehículos el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH o céntimo sanitario). Este impuesto era un impuesto estatal, indirecto y cedido a las Comunidades Autónomas, a excepción de Canarias, Ceuta y Melilla. El tributo gravaba, como su propio nombre indica, las ventas minoristas de determinados hidrocarburos; y su recaudación se destinaba a financiar la sanidad, la cual también está cedida a las Comunidades Autónomas. De ahí el nombre de céntimo sanitario. Este impuesto se introdujo en el sistema fiscal español en el año 2002 con la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social y estuvo vigente hasta el año 2012. A partir del año 2013 fue absorbido por el impuesto sobre hidrocarburos porque en el año 2014 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) lo declaró contrario a la legislación comunitaria. El tributo estuvo durante bastante tiempo en el centro de atención, por el hecho de que el TJUE sentenciara que el impuesto era ilegal y que el Estado español debía devolver lo recaudado. En el año 2018, tanto el TS como el TJUE, sentenciaron que las gasolineras no tenían el derecho a la devolución de este impuesto porque era un impuesto que se repercutía completamente, sino los consumidores finales, que eran los que soportaban la carga fiscal del impuesto.

⁷ Véase la consulta a la DGT V2311-13, de 11 de julio de 2013.

⁸ A estos efectos, es interesante consultar las preguntas frecuentes de la web de la Administración Tributaria sobre el gasóleo agrícola: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-especiales-medioambientales/devoluciones-gasoleo-agricola/preguntas-frecuentes.html>.

3. El gasóleo agrícola o bonificado

En la LIIEE, el artículo 50 prevé para el gasóleo dos tipos de gravamen: uno general y otro bonificado (epígrafe 1.4). Este segundo es el gasóleo agrícola o gasóleo B, que disfruta de un mejor tratamiento fiscal, por lo que se establece para que se puede utilizar este gasóleo.

3.1. Requisitos para utilizar el gasóleo agrícola

En el artículo 54.2 LIIEE se dispone en qué aparatos podrá utilizarse el gasóleo agrícola: *“podrá utilizarse...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”*. De este precepto se desprenden dos requisitos para poder utilizar el gasóleo agrícola: solo se puede usar en tractores y maquinarias agrícolas y segundo, que se utilice en la agricultura. En cuanto a la primera condición, el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) en la Resolución de 27 de febrero de 1998 da una definición de qué vehículos son considerados tractores y maquinaria agrícola:

“...en cuanto la Ley alude a tractores y maquinaria agrícola, (...), se está refiriendo a artefactos especialmente concebidos y contruidos para su efectiva utilización en tareas que deban considerarse como agrícolas en el sentido propia y específico, esto es, etimológicamente, en las labores orientadas al cultivo del suelo”.

Con respecto al segundo requisito, es bastante claro que solo se puede emplear para la agricultura, y no para cualquier otro uso.

De las consultas a la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) número 1282-99 de 19 de julio 1999 y V0304-05 de 28 de febrero 2005 se deduce qué entiende la Administración Tributaria por agricultura. Para la Administración Tributaria la agricultura comprende las actividades propias de la labranza y cultivo de la tierra o el conjunto de trabajos que se requieren para la obtención de productos agrícolas, hortícolas, ganaderos y forestales, no entrando en el concepto de agricultura actividades que son industriales como por ejemplo la elaboración y envasado de aceite o la elaboración y embotellado del vino. Tampoco entraría en el concepto de agricultura el transporte por cuenta ajena de los productos agrícolas, aunque sea con un vehículo agrícola.

Se debe hacer especial mención al Real Decreto 448/2020, de 10 de marzo, sobre caracterización y registro de la maquinaria agrícola, porque indica que la maquinaria agrícola debe estar inscrita en el Registro Oficial de Maquinaria Agrícola (en adelante, ROMA). De modo que, como una norma obliga a la maquinaria agrícola a estar inscrita en este registro, se convierte en un requisito necesario para usar el gasóleo agrícola, aunque no suficiente. Esto significa, por un lado, que es obligatorio que la maquinaria agrícola que utilice el gasóleo agrícola esté inscrita en el ROMA y, por otro lado, que debe utilizarse en las actividades de cultivo del suelo, es decir, en los supuestos que la Ley permite usar el gasóleo bonificado.

Existe una amplia doctrina administrativa que señala en qué casos no se podrá utilizar el gasóleo agrícola. Concretamente no se podrá utilizar en los siguientes:⁹

- Los vehículos ordinarios (camiones, autobuses, turismos, etc.) aunque no estuvieran matriculados.
- Las actividades de movimiento de tierra para la construcción de embalses agrarios, ya que la Administración no los considera actividad agrícola.
- El transporte por cuenta ajena, aunque se transporten productos agrícolas.
- La retirada de escombros.
- El transporte de productos no agrícolas.
- El mantenimiento de jardines públicos y privados, ya que no se considera actividad agrícola. Por lo tanto, no puede utilizarse el gasóleo agrícola en cortacésped, motocultores y tractores dedicados a la jardinería.
- La maquinaria para la comercialización de productos agrícolas¹⁰.
- La maquinaria no inscrita en el ROMA¹¹.
- La maquinaria inscrita en el ROMA, que no se utiliza para actividades agrícolas.
- El transporte de pienso para los socios ganaderos.
- Las actividades de carga y descarga.
- Los movimientos de la cosecha¹².

⁹ Véase al respecto las siguientes consultas de la DGT: V0461-18; V0285-12; V0203-09, V0755-20.

¹⁰ Véase la consulta de la DGT V2340-05, de 22 de noviembre de 2005.

¹¹ Véase la sentencia del TSJ de Valladolid de 6 de febrero de 2020 (ECLI:ES:TSJCL:2020:949)

¹² Véase la consulta a la DGT V0204-05, de 28 de febrero de 2005.

En cambio, sí se podrá utilizar el gasóleo bonificado en:

- Los tractores y máquinas que dispongan de la autorización para circular por las vías y terrenos públicos, sólo cuando se trate de maquinaria agrícola y se utilicen en agricultura, horticultura, ganadería o silvicultura.
- La pala cargadora.
- La máquina agrícola automotriz.
- La máquina inscrita como maquinaria agrícola en el ROMA¹³.
- El derribo de la aceituna¹⁴.

Por lo tanto, es necesario para poder utilizar el gasóleo agrícola cumplir con los dos requisitos, ser agricultor y destinarlo a los usos previstos en la Ley, en general, solo lo relacionado con la tierra.¹⁵ Además, como se ha observado, aunque la maquinaria agrícola este inscrita en el ROMA, no es un requisito suficiente para poder usar el gasóleo bonificado, igualmente, debe utilizarse en las actividades que se consideran agrícolas.

En el artículo 52 ter de la LIIEE se prevé una devolución parcial para los agricultores que hayan adquirido gasóleo para los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizado para circular en vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura.¹⁶ El procedimiento para la devolución está regulado por una orden ministerial¹⁷. Se debe tener presente que, para poder solicitar la devolución, no es suficiente que el obligado tributario, en este caso el agricultor, esté inscrito en el Censo de Obligados Tributarios en cualquier actividad, sino que debe de estar de alta específicamente en la actividad agraria, en el epígrafe 911, servicios agrícolas y ganaderos.¹⁸

Los beneficiarios de la devolución tienen la obligación de tener la factura del suministro e incluirla en la presentación de la devolución y conservarla durante cuatro años. En cuanto a la factura se debe tener presente lo que señala el Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) de Andalucía en la sentencia de 11 de julio de 2019 ¹⁹ “...lo relevante no es la facturación del servicio en que se ha empleado el gasóleo bonificado, sino la factura que acredita su adquisición...”. De esto se desprende que el medio de prueba por excelencia para demostrar la adquisición de gasóleo agrícola es la factura de adquisición.

3.2. Medios de pago para adquirir el gasóleo bonificado

Como ya se ha comentado, no todos tienen derecho a adquirir el gasóleo a un tipo reducido, de modo que, en la norma se establecen unos medios de pago específicos para adquirir el gasóleo agrícola. Dichos medios de pago se regulan en el artículo 107 del RIIEE. Estos son: tarjeta-gasóleo bonificado o el cheque-gasóleo bonificado.

El artículo 106 RIIEE señala, en su apartado tercero, que los detallistas solo podrán vender al consumidor final siempre que se pague con la tarjeta-gasóleo bonificado o con el cheque-gasóleo bonificado. Esto es, como dice la consulta V2205-12 de 16 de noviembre de 2012, “*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*”.

En el artículo 107 RIIEE se encuentra la descripción de la tarjeta-gasóleo bonificado y del cheque-gasóleo bonificado. Se entiende por tarjeta-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”*²⁰;

y por cheque-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

¹³ Véase la consulta a la DGT V0755-20, de 7 de abril de 2020.

¹⁴ Véase la consulta a la DGT V0204-05, de 28 de febrero de 2005.

¹⁵ Véase en este sentido: TSJ de Cataluña, sentencia de 12 Septiembre de 2008 (ECLI:ES:TSJCAT:2008:14202) o TSJ de Extremadura, Sentencia de 1 octubre de 2013 (ECLI:ES:TSJEXT:2013:1617).

¹⁶ Artículo 52 ter LIIEE.

¹⁷ Actualmente está regulado por la Orden EHA/993/2010, de 21 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos.

¹⁸ Véase sobre esta condición: TEAC Resolución de 29 enero de 1998 y TSJ de Castilla-La Mancha, Sentencia de 18 febrero de 2014 (ECLI:ES:TSJCLM:2014:438).

¹⁹ ECLI:ES:TSJAND:2019:10966.

²⁰ Artículo 107.1.a) RIIEE.

*bonificado a detallistas en instalaciones de venta al por menor inscritas en el registro territorial*²¹.

Con respecto a los requisitos formales del cheque-gasóleo bonificado es imprescindible que lleve la expresión de gasóleo bonificado en el cheque, en caso contrario, no sirve el cheque para conseguir el gasóleo B.²² Además, tanto en el cheque-gasóleo como en las tarjetas-gasóleo deben tener adherido el número de identificación fiscal del poseedor de la tarjeta o el cheque con el fin de justificar que es el titular de dicho cheque o tarjeta.²³

Siguiendo con los medios de pago, la tarjeta-gasóleo bonificado o el cheque-gasóleo bonificado son una condición necesaria para poder disfrutar del gasóleo bonificado, ya que la misma LIIIEE en su artículo 50 sujeta el uso del gasóleo B a las condiciones que se establezcan reglamentariamente. Así lo señala también sentencias del Tribunal Supremo (en adelante, TS), por ejemplo, la sentencia del TS de 25 octubre de 2010²⁴, en su Fundamento segundo señala al respecto:

*“La previsión de estos medios de pago constituye una condición ineludible para aplicar el tipo de gravamen reducido, porque es el medio esencial previsto por la Administración tributaria española para controlar la evolución final del producto bonificado y saber que se entrega sólo a determinados consumidores finales y en una cuantía razonable en función de la actividad que ejercen.”*²⁵

Además, a efectos de la devolución del impuesto, es requisito imprescindible que el suministro se haya efectuado por medio de la tarjeta-gasóleo bonificado.

4. Las cooperativas y el gasóleo agrícola

4.1. Suministro de gasóleo agrícola por las cooperativas

Las cooperativas agroalimentarias sí están autorizadas a vender gasóleo B siempre que cumplan la legislación aplicable. Así lo dice la Sentencia del TSJ de Cataluña de 5 marzo de 2009²⁶:

“la cooperativa podrá llevar a cabo su actividad de distribución,(...), como titular de un depósito fiscal o de un almacén fiscal o como detallista, debiendo hallarse inscrita en el Registro Territorial y obtener el preceptivo [código de actividad y establecimiento] CAE y cumpliendo la normativa establecida al efecto, que entre otras obligaciones impone, y a amparar los envíos con documentos de acompañamiento, llevar una determinada contabilidad, o bien, el de pagos efectuados mediante tarjetas-gasóleo bonificado o cheques-gasóleo bonificado, etc”.

Estos requisitos que se describen en la sentencia se encuentran dispuestos en los artículos 106 y 107 del RIIIEE.

El primer requisito, titular de depósito fiscal, almacén fiscal o como detallista, se ubica en el artículo 106 RIIIEE. Para que la cooperativa pueda recibir gasóleo B deberá estar de alta como almacén fiscal, detallista o como consumidor final autorizado. Pero de estas tres formas previstas solo se permite comercializar el gasóleo B al por menor como detallista. Por lo tanto, la cooperativa agroalimentaria deberá estar de alta como detallista. El TSJ de la Rioja en la Sentencia 4 junio de 1999²⁷ considera que una cooperativa es detallista de gasóleo bonificado:

“cuando lo distribuye entre sus socios a los que corresponde la dirección de las explotaciones agrícolas en que se consume el gasóleo y que vendrán consumidores finales del mismo tal como se definen en la Ley 38/1992”.

²¹ Artículo 107.1.b) RIIIEE.

²² Véase a este respecto las siguientes sentencias: AN Sentencia de 11 abril 2000 (ECLI:ES:AN:2000:2473) y TSJ de Castilla y León, Valladolid sentencia del 22 septiembre de 1998 (ECLI:ES:TSJCL:1998:4071).

²³ Consulta de la DGT V0120-17 de 23 de enero de 2017.

²⁴ ECLI:ES:TS:2010:5924

²⁵ Véase en este mismo sentido: TS Sentencia de 17 octubre 2008. (ECLI:ES:TS:2008:5879); TS Sentencia de 11 febrero 2009. (ECLI:ES:TS:2009:573); AN Sentencia de 2 enero 2006 (ECLI:ES:AN:2006:4029); AN Sentencia de 15 julio 2002 (ECLI:ES:AN:2002:4517) y AN Sentencia de 11 febrero 2004 (ECLI:ES:AN:2004:858).

²⁶ ECLI:ES:TSJCAT:2009:2594.

²⁷ ECLI:ES:TSJLR:1999:274.

Además, la doctrina administrativa, que se observa en la consulta de la DGT V1820-18 de 22 de junio de 2010, indica que si se cumplen La Ley y el Reglamento del impuesto sobre hidrocarburos no existe ningún impedimento para que una cooperativa se registre como detallista.

Cumpliendo lo dispuesto en el Reglamento, la cooperativa deberá registrarse como detallista en el correspondiente Registro territorial de la oficina gestora, donde vaya a estar la estación de servicio. Es destacable que la inscripción es obligatoria y que no es un simple requisito formal así la Audiencia Nacional en la Sentencia de 26 julio 2004²⁸ lo confirma:

*“la condición de almacén fiscal o detallista autorizado se acreditará mediante la tarjeta de inscripción en el Registro territorial, la cual constituye no una mera obligación formal como opina el interesado, sino una condición ineludible de aplicación del tipo reducido, que se exige con carácter previo al comienzo de la actividad que legalmente le corresponde”.*²⁹

Con respecto a la segunda obligación que señala el TSJ de Cataluña, “amparar los envíos con documentos de acompañamiento”; su principal fin es el control por parte de la administración tributaria. Además, tal y como indica la Resolución del TEAC de 17 de febrero de 2014, recurso 2279/2011, solo se puede vender gasóleo bonificado a personas autorizadas a recibirlo y utilizarlo para los usos previstos en la Ley, en caso contrario, se entenderá que se usa para un supuesto no previsto en la Ley:

“...el gasóleo con tipo reducido solo puede suministrarse a persona autorizada para recibirlo bien como almacén fiscal, detallista, o consumidor final y que el suministrador debe cerciorarse de que el destinatario dispone de la autorización correspondiente, en caso contrario, al no poder justificar que le ha dado el destino correcto, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que la Ley no establece beneficio fiscal alguno.”

Esto ocurre, como señalábamos, porque es un gasóleo bonificado, es decir, que los que utilizan este tipo de gasóleo obtienen un beneficio fiscal. Dado que el gasóleo agrícola solo se puede destinar a ciertos usos con este control la administración comprueba que realmente se ha utilizado para el uso correcto. Este control se realiza, siguiendo la consulta vinculante número V2205-12 de 16 noviembre 2012, con la exigencia del documento de circulación, el documento administrativo electrónico o con el documento de acompañamiento.

Según el artículo 22 del RIIEE, cuando un detallista venda al consumidor final en su establecimiento de distribución no procederá a expedir un documento de acompañamiento, pero los medios de pago habrán de ser la tarjeta-gasóleo bonificado o el cheque-gasóleo bonificado.

Sin embargo, se establece una excepción a esta norma: para el caso en el que la cooperativa realice suministros directamente a los depósitos ubicados en las explotaciones agrarias de los socios. En esta situación, la DGT en la consulta V0442-06 de 14 de marzo de 2006, indica que el transporte del gasóleo bonificado deberá ir acompañado por el documento de circulación o el documento de acompañamiento.

La justificación de esta excepción es que la cooperativa no es la expendedora del gasóleo bonificado, sino que adopta el perfil de distribuidor de productos petrolíferos a las instalaciones de recepción de los socios. Ese depósito de los socios deberá estar inscrito en el Registro territorial correspondiente y tendrá la clave “HF” suministros directos a instalaciones, porque a efectos de la normativa de los impuestos especiales, dicho establecimiento actúa como un almacén fiscal. Como se observa, el socio en este caso no actúa como consumidor final. Por lo cual, no es una venta al por menor y consecuentemente no sigue lo establecido en el artículo 106 del RIIEE.

Finalmente, se debe tener presente que en este caso el socio es quien tendrá la condición de expendedor a efectos de la documentación que corresponda despachar.

Por otra parte, en relación con la devolución del impuesto a las cooperativas que sean detallistas, se debe tomar en consideración que el Reglamento formula explícitamente que el abono solo podrá realizarse en las cuentas abiertas a nombre de los detallistas que acrediten su inscripción en el Registro territorial como titulares de la instalación de venta al por menor. En efecto, en la consulta a la DGT V1615-19, de 28 de junio de 2019, la consultante era una empresa dedicada a la venta al por menor de productos petrolíferos y desarrollaba su actividad tanto desde estaciones de su propiedad como en estaciones de terceros. La empresa consultaba si los consumidores finales podían tener los abonos por el pago de la tarjeta gasóleo bonificado en una cuenta bancaria que no estuviera a nombre del titular de la estación que era quien realizaba el suministro. La DGT resuelve la consulta indicando que la operativa no es válida para aplicar el procedimiento

²⁸ ECLI:ES:AN:2004:5406.

²⁹ Véase en este mismo sentido las siguientes sentencias: TSJ de Extremadura, Sentencia de 21 marzo de 2001 (ECLI:ES:TSJEXT:2001:721); TSJ de Cataluña, Sentencia de 12 septiembre de 2008 (ECLI:ES:TSJCAT:2008:14202); TSJ de Cataluña, Sentencia de 5 marzo de 2009 (ECLI:ES:TSJCAT:2009:2594); TSJ de Cataluña, Sentencia de 30 abril de 2009 (ECLI:ES:TSJCAT:2009:7540); TSJ de Extremadura, sentencia del 1 octubre de 2013 (ECLI:ES:TSJEXT:2013:1617); o la siguiente consulta a la DGT V0442-06, de 14 marzo 2006.

establecido en el artículo 107 del RIIEE, ya que no se cumple con el requisito de que la cuenta de abono debe estar a nombre de los detallistas que acrediten son los titulares de la estación de servicio.

Otra operación que la Administración Tributaria no consideraría válida por incumplir este mismo requisito es la actuación como intermediario comisionista en las ventas de gasóleo bonificado en algunas estaciones de servicio.³⁰

Por otro lado, Sentencia del TS de 25 octubre de 2010³¹ en su Fundamento tercero con relación a los sujetos pasivo y responsables del pago, siguiendo el artículo 8 de la LIIEE, en los casos de irregularidades con respecto a la circulación y la justificación del destino de los productos sujetos a los IIEE que se hayan beneficiado de una exención o de un tipo reducido que quedarán obligados al pago los expedidores cuando no se justifique que los destinatarios estaban autorizados a recibir dichos productos. Así en este mismo sentido señala el TS con la Sentencia de 29 septiembre 2005³²:

*“el espíritu de la norma contenida en el artículo 8.6 de la Ley 38/1992 es hacer recaer la responsabilidad en el pago del tributo sobre la persona a la que deba atribuirse la responsabilidad por el incumplimiento de la normativa fiscal, que ha de caer sobre los expendedores si suministran el gasóleo a un tipo reducido sin cumplir con el deber de comprobar que el destinatario de los productos estaba facultado para recibirlos, comprobación que, dados los términos de nuestra regulación, pasa por entregar el producto a las personas autorizadas para recibirlo mediando el pago a través de los medios específicos reglamentariamente determinados en virtud de la remisión realizada por el legislador en el artículo 50.3 de la Ley 38/1992”.*³³

Resumiendo: cuando se vende gasóleo agrícola por parte de los detallistas es necesario que el consumidor final posea la tarjeta-gasóleo bonificado o el cheque-gasóleo bonificado. En caso de que se vendiera a un consumidor final que no la tuviera o no se pudiese demostrar que la tuviera, la responsabilidad caería sobre el detallista.

Sin embargo, el mismo artículo 106 RIIEE que se está analizando, dispone una especificidad para las cooperativas agroalimentarias que sean detallistas:

*“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”*³⁴.

Esto es, las cooperativas podrán suministrar a sus socios gasóleo agrícola con otras condiciones siempre y cuando tengan el visto bueno de la oficina gestora donde esté registradas. Por ejemplo, se podría aceptar que los socios de la cooperativa pagasen en efectivo el gasóleo agrícola, cuando el Reglamento dispone: sea autorizado por la oficina gestora. Es una condición necesaria que se cumpla este requisito, no siendo una simple obligación formal. Si la cooperativa no recibe la autorización por parte de la administración no puede distribuir gasóleo bonificado a sus socios con condiciones particulares, quedando obligada a seguir la norma general.

Finalmente, las cooperativas pueden emitir tarjetas gasóleo bonificado bajo ciertas condiciones. En cambio, no pueden emitir cheques gasóleo bonificado. Este tipo de medio de pago se reserva solo a las entidades de crédito.

Los requisitos por los cuales los detallistas pueden emitir las tarjetas son³⁵:

- Deben quedar identificados tanto el vendedor como el comprador del gasóleo.
- Deben quedar identificadas las cuentas de abono y de adeudo de los pagos efectuados mediante la utilización de la tarjeta-gasóleo bonificado.

Sin embargo, se debe tener presente que la Administración Tributaria es bastante recelosa a autorizar la emisión de tarjetas-gasóleo bonificado a entes diferentes de entidades bancarias.

4.2. Principales implicaciones fiscales de la venta de hidrocarburos para las cooperativas

Las cooperativas deben cumplir las mismas normales fiscales que el resto de las empresas, pero tienen unas especialidades establecidas en su norma fiscal, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de

³⁰ Véase la consulta a la DGT V3260-17, de 21 de diciembre de 2017.

³¹ ECLI:ES:TS:2010:5924

³² ECLI:ES:TS:2005:5709

³³ Véase con el mismo sentido: TS Sentencia de 24 marzo 2010 (ECLI:ES:TS:2010:1644).

³⁴ Artículo 106.3.c) RIIEE.

³⁵ Véase art. 107 RIIEE.

las Cooperativas (en adelante, LRFC). En lo no establecido en esa norma se aplica la Ley de Impuesto de Sociedades.

La razón por la cual las cooperativas tienen una norma singular en el sistema fiscal español se debe a que la Constitución española en su artículo 129 prescribe que los poderes públicos promoverán las diversas formas de participación de la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas.

Fiscalmente, la Ley de cooperativas distingue tres tipos de cooperativas: las protegidas, las especialmente protegidas y las no protegidas.

Las cooperativas especialmente protegidas se encuentran numeradas en el artículo 7 de la LRFC³⁶. Entre ellas están las agroalimentarias. Las condiciones para que sean especialmente protegidas están desarrolladas en el artículo 9 LRFC y se pueden englobar en tres aspectos: la naturaleza de los socios, la limitación en la realización de actividades y las limitaciones en las explotaciones agroalimentarias (Alguacil Marí, 2011).

En lo que respecta a la venta de hidrocarburos, la norma establece que las cooperativas agroalimentarias podrán suministrar productos petrolíferos a terceros no socios siempre que no se supere el 50% de las actividades realizadas con socios. En cuanto al límite de las operaciones con terceros el artículo 9 de la LRFC indica que las cooperativas agroalimentarias podrán distribuir al por menor productos petrolíferos respetando el límite del artículo 13.10 de la misma Ley, es decir, la cooperativa podrá vender a terceros sin perder la protección fiscal hasta un cincuenta por ciento del volumen de operaciones con los socios. La consulta a la DGT V0886-05, de 18 de mayo de 2005, considera que el artículo 13.10 de la LRFC debe interpretarse de la siguiente forma: *“una cooperativa perderá la condición de fiscalmente protegida cuando sus ingresos extracooperativos superen el 50 por 100 de los ingresos totales”*. Se consideran terceros a efectos fiscales:

- Los socios de las cooperativas de primer grado que forman la cooperativa de segundo grado.³⁷
- El personal asalariado.³⁸
- Los usufructuarios de las acciones de la cooperativa.³⁹
- Los socios de otra cooperativa. En cambio, no se consideran terceros, las operaciones realizadas que se deriven de acuerdos intercooperativos.⁴⁰
- La mercantil participada por los socios de la cooperativa.⁴¹

A efectos del límite de la venta de hidrocarburos a terceros se deben tener presentes dos consultas a la DGT.

En la consulta V2205-12, de 16 de noviembre de 2012, apunta que, una cooperativa agraria está legalmente autorizada para distribuir al por menor productos petrolíferos a sus socios y a terceros no socios con el límite, en este segundo supuesto, del 50% de los volúmenes de dichos productos entregados a los socios.

Por otro lado, la consulta a la DGT V1788-12, de 14 de septiembre de 2012 señala:

“En virtud de lo dispuesto en el artículo 9.2.a) de la Ley 20/1990, tratándose de una cooperativa agraria que desarrolla dos actividades, la actividad agrícola y la actividad de distribución al por menor de hidrocarburos, el cómputo del cálculo del límite previsto en el artículo 13.10 de la LRFC debe realizarse separadamente, actividad por actividad, por lo que en el supuesto de que la distribución al por menor de hidrocarburos a terceros no socios representase más del 50% del volumen total de operaciones realizadas en el desarrollo de la actividad de distribución al por menor de hidrocarburos, la cooperativa consultante perdería la condición de fiscalmente protegida y, por ende, de especialmente protegida.”

La doctrina administrativa que se desprende de estas consultas es la interpretación restrictiva del límite de las operaciones con terceros en la venta de productos petrolíferos al por menor es el 50% de los hidrocarburos vendidos a los socios.

Esta limitación que la LRFC impone a las cooperativas en operaciones con terceros en general para que puedan ser consideradas fiscalmente protegidas ha sido criticado por los expertos en esta materia. Esta limitación a actividades con terceros se basa el principio de relación mutualista de las cooperativas, que es el que utiliza la Ley (Vargas Vasserot y Aguilar Rubio, 2004), pero una de las ventajas de flexibilizar las operaciones con terceros es que las cooperativas tendrían mayores fuentes de financiación (Montero Simó,

³⁶ Las cooperativas protegidas están reguladas en el artículo 6 de la LRFC.

³⁷ Véase la consulta a la DGT n°1354-98, de 21 de julio 1998.

³⁸ Véase la Sentencia del TS de 20 de diciembre de 2013 (ECLI:ECLI:ES:TS:2013:6135).

³⁹ Véase la Sentencia del TS del 24 de enero de 2012 (ECLI:ECLI:ES:TS:2012:200).

⁴⁰ Véase la consulta a la DGT V0617-15, de 19 de febrero de 2015.

⁴¹ Véase la sentencia del TSJ de Castilla y León de 15 de septiembre (ECLI:ES:TSJCL:2006:4407).

2016), porque podrían atraer socios capitalistas. Además, en opinión de Montero Simó (2016) flexibilizar las operaciones con terceros no cuestiona el principio mutualista.

4.3. Obligaciones formales

Por último, es necesario hacer referencia a las obligaciones formales que se derivan de la venta de hidrocarburos. Apunta Fernández López (2019) que las obligaciones formales de los IIEE son especialmente importantes, debido a que se debe corroborar que el producto objeto de los IIEE que disfruta de una exención o bonificación (como el gasóleo agrícola), se destina específicamente a dicho supuesto agraciado con un beneficio fiscal, como es la existencia de un tipo bonificado en los hidrocarburos. En caso contrario, como señala el artículo 15 de la LIIEE, se considerará que dichos productos han sido utilizados o destinados a fines en los que la Ley no establece ningún incentivo. Por lo tanto, es muy importante el estricto cumplimiento de las obligaciones formales.

A estos efectos indica la Audiencia Nacional en la Sentencia de 18 de marzo de 2010⁴² que “...no estamos ante una mera obligación formal, los Impuestos Especiales son eminentemente formalistas, y las obligaciones formales que establece la normativa no son meras obligaciones, son inexcusables en su cumplimiento por tratarse del mecanismo de control de este tipo de productos.”

En efecto, si no se cumplen debidamente los requisitos formales se pueden llegar a perder los beneficios fiscales establecidos en la LIIEE. Así lo corroboran las sentencias del TS del 10 junio 2008⁴³ y del 12 marzo 2009⁴⁴ cuando afirman: “El incumplimiento de los requisitos formales, por poner en peligro las finalidades que el legislador pretende asegurar, conlleva la pérdida de los beneficios que toda exención comporta”. Por lo tanto, es fundamental que las cooperativas agroalimentarias cumplan con los deberes formales de los IIEE.

En la actualidad, no obstante, no se considera que el mero incumplimiento de los requisitos formales suponga automáticamente la pérdida de los beneficios fiscales, pero no siempre fue así. Inicialmente, la jurisprudencia se había pronunciado en el sentido de que había que solicitar a la Administración Tributaria con carácter previo a la aplicación del beneficio fiscal y la Administración tenía que aprobar dicha solicitud. De modo que, si no se solicitaba la exención, no se tenía derecho a aplicar la exención. Así lo dictaminaba en TS en la sentencia de 11 de marzo de 2011⁴⁵:

“(...) del examen de la normativa aplicable, la conclusión que se obtiene es que estamos ante una exención tributaria, que no actúa "ope legis", esto es, por el simple imperio de la Ley que fuera directamente aplicable a una situación objetiva regulada en la misma. Lejos de ello, la Ley configura el beneficio tributario como una exención de tipo "rogada", es decir, que precisa de una solicitud y de un reconocimiento administrativo sobre si, en el caso particular, se cumplen o no los presupuestos exigidos por la Ley. En este tipo de beneficios fiscales, que son los más frecuentes, la Administración debe resolver expresamente sobre la solicitud, aunque no puede decidir libremente la concesión o denegación del beneficio, sino que su actuación consiste en verificar las circunstancias fácticas y declarar si el beneficio procede de acuerdo con la Ley.

A esa conclusión conduce el doble juego de la habilitación reglamentaria contenida en la propia Ley ("estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan..."), y el desarrollo de tal habilitación legal efectuado en el artículo 103.1 del RD 1165/95 ("La aplicación de las exenciones establecidas en los párrafos c), d) y e) del apartado 2 del art. 51 de la Ley, deberá ser solicitada previamente del centro gestor por el titular de las centrales térmicas.").

El término "previamente", no puede ser entendido de otro modo, más que en el sentido de que se articula la exención como un beneficio de tipo rogado, que requiere para su aplicación la previa solicitud al centro gestor.”

Sin embargo, el TJUE con las Sentencias del 2 de junio de 2016⁴⁶ y del 13 de julio de 2017⁴⁷, basándose en el principio de proporcionalidad, aclara que la normativa europea no se opone a que los países miembros establezcan obligaciones formales de control a los IIEE, pero que dichas obligaciones no deben exceder de lo necesario para cumplir con el objetivo de evitar el fraude. Indica que una normativa nacional incumple el principio de proporcionalidad cuando ante el incumplimiento de una obligación formal automáticamente elimina el beneficio fiscal.

El TS español, ya ha aplicado el cambio de doctrina, así la sentencia del TS de 27 de febrero de 2018⁴⁸ prescribe:

⁴² ECLI:ES:AN:2020:1049.

⁴³ ECLI:ES:TS:2008:3054.

⁴⁴ ECLI:ES:TS:2009:1075.

⁴⁵ ECLI:ES:TS:2011:1698.

⁴⁶ ECLI:EU:C:2016:400.

⁴⁷ ECLI:EU:C:2017:537.

⁴⁸ ECLI:ES:TS:2018:694.

“9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

10. Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso.”

Sin embargo, una cosa es el incumplimiento de las obligaciones formales y otra cosa es acreditar el adecuado uso del gasóleo bonificado. En efecto, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de febrero de 2021⁴⁹ se distingue entre un incumplimiento formal y la justificación de la correcta utilización de gasóleo agrícola.

La Sentencia trata sobre un caso en que los socios de una cooperativa acudían a una estación de servicio donde compraban tanto gasóleo A como bonificado. Dichos suministros a los socios no se pagaban con la tarjeta gasóleo, sino que se emitía un albarán. Luego la estación de servicio emitía una factura mensualmente a la cooperativa que era la que pagaba por todos los suministros a los socios con la tarjeta-gasóleo bonificada. Pues bien, ante esta situación, la Audiencia Nacional, citando la Sentencia del TS de 27 de febrero, indica que una cosa es un incumplimiento formal, como es el caso, ya que la norma señala expresamente que cada suministro de gasóleo bonificado debe ser pagado con la tarjeta-gasóleo, y otra cosa es que no se acredite el uso del gasóleo bonificado en lo establecido por la Ley, como en el caso resuelto por la sentencia, en que no se justifica el destino del gasóleo bonificado. Ante una inspección se debe acreditar del uso efectivo del gasóleo agrícola, ya sea mediante albaranes o facturas.

Por ello la Audiencia Nacional sentencia que, si no se justifica el uso del gasóleo bonificado, aunque se haya pagado con la tarjeta-gasóleo, no se puede disfrutar del tipo reducido.

Además, la Directiva 92/81/ CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos, en su artículo cuarto prescribe lo siguiente en relación a la justificación de las bonificaciones en los hidrocarburos:

“Los Estados miembros podrán también disponer que sea exigible el impuesto especial sobre hidrocarburos cuando se demuestre que no se cumple o ha dejado de cumplirse cualquiera de las condiciones de utilización final que se hayan establecido en la normativa nacional para acogerse a un tipo impositivo reducido del impuesto o para beneficiarse de una exención.”

Consecuentemente, es importante poder justificar el uso correcto del gasóleo agrícola.

4.3.1. Obligaciones de documentación

Las obligaciones de documentación están principalmente reguladas y detalladas en el RIIEE.

En primer lugar, si la cooperativa quiere realizar operaciones con productos sujetos a los IIEE, como son los hidrocarburos, se debe inscribir en el Registro territorial en la oficina gestora donde territorialmente se instale el establecimiento o en defecto donde tenga el domicilio fiscal. Señalando el TEAC en la Resolución del 7 de noviembre de 2006 a este respecto que “... la inscripción en el Registro Territorial [que] constituye una condición sustantiva e ineludible para la aplicación del retraso del devengo que supone el régimen suspensivo.”. Con la inscripción la cooperativa podrá tener el código de actividad y establecimiento (en adelante, CAE) y el código administrativo de referencia (en adelante, ARC).

Actualmente, se encuentra pendiente la resolución de un recurso en el TS sobre si la falta de inscripción en la oficina gestora y la carencia del CAE comporta, en todo caso, que no se pueda tener la consideración de fábrica, y consecuentemente, no se pueda disfrutar de los beneficios fiscales previstos en la normativa de los impuestos especiales.⁵⁰ Esta autora considera que, siguiendo otras sentencias del mismo TS, si es coherente con su jurisprudencia, seguramente falle en la dirección de que la carencia de CAE no conlleva *per se* la no consideración de fábrica. La autora basa su opinión en la sentencia del TS de 23 de julio de 2020⁵¹ en la cual trata un caso similar sobre la falta de inscripción y posesión de CAE, pero con respecto al impuesto especial

⁴⁹ ECLI:ES:AN:2021:934.

⁵⁰ Auto del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2021 (Roj: ATS 3708/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3708A).

⁵¹ ECLI:ES:TS:2020:2712.

sobre la electricidad. Dicho impuesto, aunque se considere especial tiene ciertos elementos peculiares que hace que existan ciertas diferencias en su funcionamiento con respecto del resto de los IIEE. La conclusión de dicha sentencia, basándose en la Directiva reguladora, es que la inscripción tardía en el Registro Territorial de los IIEE y, en consecuencia, la situación de carencia de CAE no determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica a efectos del impuesto especial sobre electricidad (Puchol Tur, 2021).

En el Reglamento también se encuentran las disposiciones relacionadas con el CAE y el ARC. El CAE es el número que identifica una actividad en concreto y el establecimiento donde se ejerce, en caso de tener diferentes actividades, cada actividad tendrá un CAE diferente. De igual forma que si se tiene diferentes establecimientos con la misma actividad, también se asignará un código a cada establecimiento.⁵² Con respecto al ARC es el número de referencia asignado por las autoridades competentes del Estado miembro de expedición al documento administrativo electrónico, una vez que los datos del borrador han sido validados⁵³.

El código CAE de la cooperativa como detallista para vender hidrocarburos al por menor es HZ.

La oficina gestora es: *“El órgano que, de acuerdo con las normas de estructura orgánica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sea competente en materia de impuestos especiales”*⁵⁴.

Seguidamente, para que los productos puedan circular, tanto en régimen suspensivo como si no, son necesarios los documentos de circulación despachado por los titulares de los establecimientos donde se inicie la circulación (Falcón y Tella, 2011). Estos documentos son: el documento administrativo electrónico, el documento de acompañamiento de emergencia, el documento simplificado de acompañamiento, recibos y comprobantes de entrega, las marcas fiscales, los albaranes de circulación y documentos aduaneros⁵⁵.

4.3.2. La contabilidad de los productos sometidos a IIEE

En el artículo 50 RIIEE se establece la obligación de llevar una contabilidad de los productos sometidos a IIEE donde se deberá plasmar los procesos, movimientos y existencias que afecten a dichos productos y materias. La Orden HAC/998/2019, de 23 de diciembre, que regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación desarrolla el artículo 50 RIIEE y entró en vigor el 1 de enero de 2020. Con esta Orden se introduce la obligación de llevar los libros contables de forma electrónica, de forma similar al Suministro Inmediato de Información (en adelante, SII) del IVA, con un sistema llamado Suministro Inmediato de los Libros Contables de los Impuestos Especiales (en adelante, SILICIE)⁵⁶.

La obligación de llevar la contabilidad a través del SILICIE recae sobre los impuestos especiales de fabricación, es decir, deja fuera al impuesto sobre la electricidad y al impuesto sobre el carbón.

Están obligados a emplear el SILICIE los titulares de las fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción, almacenes fiscales y las fábricas de vinagre.⁵⁷ Hay que tener en cuenta, tal y como indica Guardiola Linde (2020), que también estarán obligados los responsables del pago del impuesto mientras el producto se mueve en régimen suspensivo (fábricas, depósitos fiscales y depósitos de recepción), incluyendo a los almacenes fiscales de hidrocarburos, en la medida que reciban gasóleo bonificado o exento.

Consecuentemente, la cooperativa agroalimentaria como detallista no tiene obligación de llevar su contabilidad mediante el SILICIE. En caso, de que estuviera cumpliendo alguna de las anteriores condiciones está obligada a llevar su contabilidad por el sistema SILICIE. Asimismo, también estarán exonerados de llevar la contabilidad a través del SILICIE, los productores de vino y bebidas fermentadas cuya producción no supere los 100.000 litros anuales y los destiladores artesanales.

Ahora bien, en caso de que la cooperativa agroalimentaria optase por llevar la contabilidad por el SILICIE, el suministro de la contabilidad se deberá realizar a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y deberá reflejar los procesos, movimientos y existencias de los productos sometidos a IIEE.⁵⁸ En el anexo de la Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre se establecen los datos concretos que se deberán suministrar:

1. Operador: NIF y CAE.
2. Asiento Contable: número de referencia interno y número de asiento previo.
3. Fecha: fecha del movimiento y fecha del registro contable.
4. Datos del movimiento: tipo de movimiento, información adicional diferencias en menos y régimen fiscal.

⁵² Artículo 41.1 RIIEE

⁵³ Artículo 1.3 RIIEE

⁵⁴ Artículo 1.9 RIIEE

⁵⁵ Artículo 21 RIIEE

⁵⁶ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-especiales-medioambientales/silicie.html>.

⁵⁷ Art.2 Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre.

⁵⁸ Art. 3 Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre.

5. Datos de las operaciones de fabricación/obtención: tipo de operación, número de operación, descripción de unidad de fabricación y código de unidad de fabricación.
6. Justificante: tipo y número.
7. Origen y destino: datos identificativos del emisor y receptor y lugares CAE.
8. Datos de repercusión del IIEE.
9. Producto: epígrafe fiscal, código del epígrafe, código NC, clave, cantidad, unidad de medida, descripción del producto, referencia del producto, densidad, poder calorífico, porcentaje de extracto, kilogramos-extracto, etc.
10. Envases: tipo de envase, capacidad y número de envases.
11. Observaciones.

El artículo 5 de la Orden señala que el plazo para realizar los asientos contables será de 24 horas hábiles al producirse el movimiento, operación o proceso objeto del asiento. Prácticamente se facilita información en tiempo real para la gestión de los tributos.

La opción por este sistema de contabilidad deberá realizarse en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en que se desea empezar a llevar la contabilidad por la sede electrónica de la Administración Tributaria. En caso de renunciar a esta opción, habrá que comunicárselo a la Administración también en el mes de noviembre anterior al año natural en que se quiere dejar de aplicar. Asimismo, se debe tener presente que, si se opta por esta opción, se queda obligado a utilizar el SILICIE como mínimo durante un año.

En caso de que la cooperativa no optara por el SILICIE, el Reglamento de los IIEE indica que la contabilidad se deberá ajustar a las siguientes particularidades:

- Los asientos deben realizarse dentro de las veinte cuatro horas siguientes del momento de su producción.
- La contabilidad en papel, deberá cumplirse mediante libros foliados, que deberán ser presentados en la oficina gestora para su habilitación.
- Tanto la contabilidad en papel o en soporte informático deberán estar permanentemente en el establecimiento en cuestión.

4.3.3. La contabilidad aplicable a los detallistas

Las obligaciones contables de los detallistas⁵⁹ están reguladas en el artículo 106 apartado d) del RIIEE. Las cooperativas agroalimentarias que sean 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, con el fin de poder justificar el destino del gasóleo bonificado⁶⁰.

Este registro deberá ser comunicado a la oficina gestora según, la opción que haya escogido la cooperativa, por la sede electrónica de la Administración o por otro método siguiendo lo establecido en el Reglamento.

Se establecen las siguientes normas para los detallistas:

- Los asientos de cargo se justificarán con los ARC de los correspondientes documentos administrativos electrónicos.
- Los asientos de cargo deberán efectuarse dentro de las veinticuatro horas siguientes de la recepción del gasóleo.
- Los asientos de data deberán efectuarse diariamente con la indicación de la lectura que arroje el contador del surtidor de gasóleo. Como los aparatos de los surtidores miden los litros que expiden a temperatura ambiente, se deberá reconvertir su lectura en las medidas fiscales, miles de litros medidos a 15 grados. Esto se debe tener en cuenta por el volumen ya que cambia. El volumen a la temperatura de 15 grados se obtiene a partir del volumen a la temperatura ambiente, por aplicación de las tablas ISO 91/1-1982 de la Organización Internacional de Nomenclatura.⁶¹
- Los asientos de data 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.

La documentación acreditativa de los asientos deberá mantenerse durante el plazo de prescripción.⁶²

Las cooperativas agroalimentarias que emitan tarjetas-gasóleo bonificado, además, deberán presentar por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que determine el Ministerio de Hacienda los siguientes datos:

⁵⁹ Véase al respecto: TSJ de Cantabria, Sentencia de 4 mayo 1999 (ECLI:ES:TSJCANT:1999:663).

⁶⁰ Artículo 106.3.d) RIIEE.

⁶¹ Véase consulta a la DGT V2311-13 de 11 de julio de 2013.

⁶² El plazo de prescripción es de 4 años.

- Apellidos y nombre o razón social, domicilio, número de identificación fiscal y el código de cuenta de cliente de cargo, correspondientes a los adquirentes del gasóleo.
- Importe total adeudado en el trimestre, correspondiente a los pagos efectuados mediante la utilización de las tarjetas-gasóleo expedidas por ellos.

El plazo para presentar la documentación es de veinte días naturales del mes siguiente en que termina el trimestre. Además, se deberá presentar al centro gestor una relación de los importes abonados trimestralmente por las entidades emisoras a los detallistas inscritos en el registro territorial por los pagos realizados con las tarjetas.

Asimismo, se establece que las entidades emisoras de las tarjetas gasóleo bonificado serán las responsables de la correspondencia entre los datos contenidos en el documento de relación de los importes abonados y los que se deducen de los medios de pago utilizado. Si se incumplen las condiciones señaladas se podrá revocar la autorización para poder emitir las tarjetas-gasóleo.

Finalmente, se debe tener presente, a efectos de la protección fiscal de las cooperativas, que las cooperativas agroalimentarias deberán llevar una contabilidad separada de la venta de gasóleo bonificado vendido a socios y a terceros.

5. Conclusiones

Las cooperativas agroalimentarias pueden distribuir al por menor productos petrolíferos, tanto gasóleo A como gasóleo agrícola, siempre que se inscriban en la correspondiente oficina gestora en calidad de detallista.

Una de las principales cuestiones que deben tener en cuenta las cooperativas agroalimentarias que tengan estaciones de servicio, es la importancia de no sobrepasar el límite de las operaciones con terceros establecido en la Ley que regula el régimen fiscal de cooperativas, ya que si se incumple perderá su categoría fiscal de cooperativa fiscalmente protegida o especialmente protegida. A estos efectos, la autora de este trabajo considera que la doctrina administrativa se extralimita al considerar solo las ventas a cooperativistas de hidrocarburos y no todas las ventas.

La Ley de los impuestos especiales establece los supuestos en que se podrá utilizar el gasóleo agrícola. En primer lugar, es necesario que el agricultor este dado de alta en el IAE y, en segundo lugar, solo se puede destinar el gasóleo agrícola a la maquinaria que se utilice directamente en la producción. Asimismo, es importante que el agricultor conserve la factura de adquisición del gasóleo bonificado. Esto tiene su sentido dado que se trata de un beneficio fiscal establecido para cierto grupo, en concreto, los agricultores. Por lo tanto, la autora estima correcto que sea necesario estar de alta en el AIE como agricultor. Por otro lado, se juzga que el término de agricultura que utiliza la administración tributaria es muy restrictivo y obsoleto, dado que para la administración tributaria el concepto sólo comprende los elementos directamente relacionados con la tierra.

El gasóleo B o agrícola solo se puede vender a aquellos consumidores finales que estén en posesión de la tarjeta-gasóleo bonificado o el cheque-gasóleo bonificado. Estas obligaciones formales sirven como medio de justificación del uso del gasóleo bonificado para la Administración Tributaria. De hecho, esto es una buena forma de controlar si el beneficio fiscal lo disfruta el sujeto pasivo previsto en la Ley. Conforme a la jurisprudencia reciente el mero incumplimiento de las obligaciones formales no debe conllevar de forma inmediata la pérdida del beneficio fiscal. Ahora bien, se debe justificar el adecuado uso del gasóleo bonificado, en caso contrario, se pierde la bonificación. Esta autora considera proporcional justificar su uso, dado que se trata de un beneficio fiscal.

El nuevo sistema de contabilidad, SILICIE, las cooperativas agroalimentarias que distribuyan al por menor productos petrolíferos en calidad de detallistas no están obligadas a utilizarlo, aunque pueden optar por acogerse a él.

Finalmente, la norma establece que las cooperativas podrán vender a sus socios gasóleo B con condiciones particulares diferentes a las previstas en el Reglamento, siempre y cuando tengan la autorización de la correspondiente oficina gestora. La autora de este trabajo piensa que este precepto es beneficioso para las cooperativas.

6. Referencias bibliográficas

- Alguacil Marí, M.P. (2003) Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Pública, Social y Cooperativa*, Nº 14, pp. 131-181.
- Alguacil Marí, M.P. (2011) Régimen tributario I, en Fajardo García, G. (Coord.), *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, pp. 191-210.

- Borrero Moro, C. J.(1999) *La tributación ambiental en España*. Tecnos.
- Cnossen, S. (2010) La economía de los impuestos especiales, *Papeles de Economía Española*, Nº 125/126, 270-284.
- Esteller-Moré, A. (2010) Impuestos especiales: Entre la eficiencia (o humano) y la suficiencia (o divino). *Papeles de Economía Española*, Nº 125/126, pp. 285-290.
- Falcón y Tella, R. (2011) La técnica de los impuestos especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio de criterio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, *Revista Quincena Fiscal*, Nº 12/2011.
- Falcón y Tella, R. (2016) Impuestos Especiales, en De la Peña, G.; Falcón y Tella, R.; Martínez Lago, M.A. (coord.): *Sistema Fiscal Español. (Impuestos estatales, autonómicos y locales)*, 349-370. Ed. Iustel.
- Fernández de Buján y Arranz, A. (2014) La reforma del sistema tributario español: impuestos especiales y medioambientales, *Revista Quincena Fiscal* nº 18/2014 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- Fernández de Buján y Arranz, A. (2016) *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi.
- Fernández López, R.I. (2019) Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias. *Revista Quincena Fiscal* Nº 19/2019.
- Guardiola Linde, M. (2020) SILICIE, nuevo sistema de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales, *Carta Tributaria. Revista de Opinión* Nº 59, 2020
- López Espadafor, C.M. (2008) Beneficios fiscales y extrafiscalidad: La situación de los biocarburantes en el impuesto sobre hidrocarburos en Sánchez Galiana (Coord.) *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*. Ed. Marcial Pons.
- López Espadafor, C.M. (2014) El consumidor ante la traslación de la carga tributaria, *Revista Quincena Fiscal* Nº 11/2014.
- López Espadafor, C.M. (2016) Consideraciones constitucionales sobre la ley de impuestos especiales. *Revista Quincena Fiscal*, Nº 17/2016.
- Lozano Serrano, C. (1988) *Exenciones tributarias y derechos adquiridos* Ed. Tecnos.
- Martínez Del Fresno, J.; Rodríguez De La Hera, M.J. (2018) Impuestos especiales (III) en, *Cuerpo Técnico de Hacienda: Derecho Financiero y Tributario: parte especial*, Ed. 7 Editores.
- Montero Simó, M. (2016) La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo impuesto de sociedades, en Atxabal Rada, A. (Dir), *Boletín de la Asociación Internacional del Derecho Cooperativo*, Nº 50/2017, Ed. Deusto. 17-47.
- Puchol Tur, T. (2021) Reseña Jurisprudencia Tributaria, en *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, Nº 150, pp. 163-178.
- Tejerizo López, J.M. (2019) Sistema Fiscal Español. Imposición Indirecta, en Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J.M., *Derecho Tributario*, Ed. Aranzadi. Capítulo 12.
- Vargas Vasserot, C.; Aguilar Rubio, M. (2004) Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado, *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, Nº 83, pp. 115-140.