



# El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos en las cooperativas agroalimentarias

Antonio Fernández de Buján y Arranz  
Senior Manager de KPMG Abogados. Profesor de  
Derecho Financiero y Tributario UCM. Doctor en Derecho

Noviembre de 2020

- Gasóleo de uso general Vs Gasóleo bonificado
- Posibilidad para una cooperativa agraria, de distribuir gasóleo tanto a socios como a terceros
- Aplicación del tipo reducido del epígrafe 1.4. a las cooperativas. La cooperativa como detallista. Objeto y contenido de la contabilidad
- Artículo 106.4 RIIIE. El socio como consumidor final
- ¿Cuáles son las obligaciones a efectos de los IIEE que se imponen a una cooperativa en tanto detallista o a los almacenes fiscales para el suministro directo a instalaciones fijas?
- Formas de comercialización del gasóleo bonificado en poder la cooperativa:
  - Suministro de gasóleo bonificado por la cooperativa, en su condición de detallista (CAE HZ).
  - Suministro por otros distribuidores, directamente en los depósitos ubicados en las explotaciones agrarias de los socios de la cooperativa.. Pérdidas en la distribución de gasóleo bonificado (CAE HF)
- Tarjetas gasóleo bonificado, cheques gasóleo bonificado. Información a suministrar por las entidades emisoras de tarjetas-gasóleo bonificado y entidades de crédito
- Posibilidad de utilización de Gasóleo B. Requisitos
  - Supuestos particulares: Maquinaria agrícola de una Sociedad cooperativa que recibe y almacena productos agrícolas, carretilla elevadora con una pala acoplada y tractor,
- Devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería
- Grupos electrógenos para la extracción de agua en pozos y utilización de la misma en parcelas de regadío. Implicaciones en el IE sobre Hidrocarburos y en el IE sobre la Electricidad

# Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

## Gasóleo de uso general Vs Gasóleo bonificado. Art. 50 LIIEE

**Epígrafe 1.3:** Gasóleos para uso general: 307 euros por 1.000 litros de tipo general y 72 euros por 1.000 litros de tipo especial (i.e. aprox. **38 céntimos por litro**)

COMERCIALMENTE CONOCIDO COMO **GASÓLEO A**



P. Ej. camiones, autobuses, turismos

**Epígrafe 1.4:** Gasóleos utilizables como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 LIIEE:

78,71 euros por 1.000 litros de tipo general y 18 euros por 1.000 litros de tipo especial (i.e. aprox. **10 céntimos por litro**)

COMERCIALMENTE CONOCIDO COMO **GASÓLEO B**



# Impuesto sobre Hidrocarburos:

Posibilidad, para una cooperativa agraria, de distribuir gasóleo tanto a socios como a terceros.

## Posibilidad para una cooperativa agraria, de distribuir gasóleo tanto a socios como a terceros:

- Con carácter general, las cooperativas agrarias podrán distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros no socios con el límite establecido en el apartado 10 del artículo 13 de la Ley 20/1990 (art. 9 de la Ley 20/1990 sobre régimen fiscal de cooperativas).
- El apartado 10 del artículo 13 de la Ley 20/1990 establece que “Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50% del total de las de las cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida”.

## Respuesta de la DGT (V2205-12):

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**.



# Aplicación del tipo reducido del epígrafe 1.4. a las cooperativas

## Artículo 106.3 RIIEE. La cooperativa como detallista

- Los detallistas (i.e. cooperativa) que deseen comercializar gasóleo bonificado deberán inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a la instalación de venta al por menor desde la que pretenden efectuar tal comercialización
  - CAE clave **HZ** - Detallistas de hidrocarburos
  - CAE clave **HF**- Almacenes fiscales para el suministro directo a instalaciones fijas
- El suministro de gasóleo bonificado efectuado por un detallista (i.e. cooperativa con CAE HZ) a un consumidor final autorizado **estará condicionado** a que el pago se efectúe mediante la utilización de las tarjetas-gasóleo bonificado o cheques-gasóleo bonificado.
- 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**

### **Registro de movimientos (entre otros) por parte de los detallistas de hidrocarburos (CAE HZ):**

- **Cargo:** La cooperativa con CAE HZ deberá llevar un registro del **gasóleo b recibido** (tanto a temperatura ambiente como a 15º), ARC, fecha, proveedor, CAE del proveedor...La contabilización, deberá efectuarse dentro de las veinticuatro horas siguientes a la recepción del gasóleo
- **Data:** Lectura diaria que arroje el contador del surtidor de gasóleo (**litros de gasóleo b vendidos**), 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 y los cobros efectuados.

# Objeto y contenido de la contabilidad

**Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación: Art. 14.7**

**CARGO:** Los detallistas a los que hace referencia el artículo 106 del Reglamento de los Impuestos Especiales (i.e. cooperativas), deberán llevar un registro **gasóleo recibido con aplicación del tipo reducido**

En dicho registro se anotarán las recepciones de gasóleo, con indicación del Código Administrativo de Referencia (ARC) de los correspondientes documentos administrativos electrónicos.

**DATA:** Los **abonos efectuados en sus cuentas bancarias** por las ventas efectuadas mediante tarjetas-gasóleo bonificado o por el ingreso de cheques-gasóleo bonificado.

Asimismo, se reflejarán las **entregas de gasóleo** con tipo reducido realizadas diariamente con indicación de la lectura que arroje el contador del surtidor de gasóleo, las cuales 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

**Por tanto NO es aplicable el SILICIE a las cooperativas que como detallistas (CAE clave HZ - Detallistas de hidrocarburos) comercialicen con gasóleo bonificado, pero SÍ para los almacenes fiscales para el suministro directo a instalaciones fijas (CAE clave HF)**

# Consideraciones generales y Normativa del SILICIE: almacenes fiscales para el suministro directo a instalaciones fijas (CAE clave HF)

## CONSIDERACIONES GENERALES



- La Agencia Tributaria implanta un nuevo sistema de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación desde el 1 de enero de 2020.
- En la Sede electrónica de la Agencia Tributaria se ha habilitado un acceso específico, para facilitar el cumplimiento de esta obligación, a través del **portal SILICIE**:  
[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/componentes/Le\\_interesa\\_conocer/Libros\\_Contables\\_de\\_Impuestos\\_Especiales.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/componentes/Le_interesa_conocer/Libros_Contables_de_Impuestos_Especiales.shtml)

## NORMATIVA



- Artículo 50 del Reglamento de los Impuestos Especiales (modificado por RD 1512/2018, de 28 de diciembre).
- **Orden HAC/998/2019**, de 23 de septiembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.
  - Entrada en vigor: 1/01/2020
  - Periodo transitorio: del **01/06/2020 al 15/01/2021** para suministrar los asientos contables correspondientes al ejercicio 2020 ([Orden HAC/566/2020, de 12 de junio, por la que se modifica la Orden HAC/998/2019](#)).



# Contabilización y suministro

Plazos de contabilización y suministro		
	Contabilización	Suministro
<b>Directamente en la Sede electrónica</b> <b>(Regla general)</b>	N/A	24h siguientes al momento de producirse el movimiento, operación o proceso objeto del asiento
<b>A partir del sistema contable en soporte informático del que, en su caso, dispongan los titulares de establecimientos</b> <b>(Opcional)</b>	24 horas	5 días hábiles siguientes a su contabilización. 8 días hábiles durante 2020



## ➤ Formas de suministro electrónico:

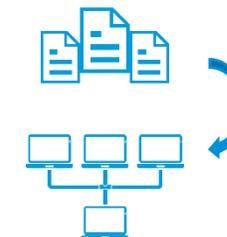
### a. Presentación telemática a través de FORMULARIO en sede electrónica

MOVIMIENTO 24 h. hábiles **SUMINISTRO**

### b. Presentación telemática mediante IMPORTACIÓN DE FICHERO plano de texto

### c. Presentación telemática a través de SERVICIOS WEB

MOVIMIENTO 24 h. hábiles **REGISTRO** 8/5 DÍAS HÁBILES **SUMINISTRO**  
de la finalización  
del plazo de registro



# Aplicación del tipo reducido del epígrafe 1.4. a las cooperativas

## Artículo 106.4 RIIEE. **El socio como consumidor final**

**Para que un consumidor final pueda recibir el gasóleo con tipo reducido del impuesto sobre hidrocarburos, además de que el producto lleve incorporado el marcador correspondiente, debe cumplir los siguientes requisitos, establecidos en el artículo 106.4 del RIIEE:**

- Acreditar su condición de destinatario final ante el proveedor mediante la aportación de la correspondiente declaración suscrita al efecto ajustada al modelo aprobado por Orden HFP/293/2018, de 15 de marzo (i.e. **Declaración de consumidor final**). Dicha acreditación podrá realizarse en cada suministro, con una declaración previa que englobe varios suministros o bien a través de la inscripción en el registro de consumidores finales de la AEAT.
- Justificar la utilización realmente dada al gasóleo recibido con aplicación del tipo reducido, cuando sean requeridos para ello por la inspección de los tributos, dado que el beneficio fiscal depende de la utilización efectiva que se dé al producto en la fase final de consumo, y, si esta no se motivase debidamente, el consumidor final incurriría en la responsabilidad establecida en el artículo 8.7 LIIEE. Además, en su caso, podría ser de aplicación la correspondiente sanción (55 LIIEE, infracción grave).
- La utilización de medios de pago específicos (cheques-gasóleo bonificado o tarjetas-gasóleo bonificado) en el caso de que el producto se adquiriera en el establecimiento de un detallista de hidrocarburos (i.e. cooperativa que venda gasóleo b).

# Impuesto sobre Hidrocarburos:

Posibilidad, para una cooperativa agraria, de distribuir gasóleo tanto a socios como a terceros.

## Posibilidad para una cooperativa agraria, de distribuir gasóleo tanto a socios como a terceros (V2205-12):

La Ley 20/1990 autoriza a las cooperativas agrarias a distribuir productos petrolíferos “al por menor”. **¿Cuáles son las obligaciones a efectos de los IIEE que se imponen a una cooperativa en tanto detallista o almacenes fiscales para el suministro directo a instalaciones fijas?**

Formas de comercialización del gasóleo bonificado en poder de un detallista autorizado para comercializarlo:

a) El detallista suministra el gasóleo bonificado en un establecimiento que cuenta con instalaciones fijas para la venta al público para consumo directo (clave HZ - Detallistas de hidrocarburos-).

➡ En este caso se condiciona el suministro al consumidor final al cumplimiento de lo establecido, en los artículos 106 (Aplicación del tipo reducido del epígrafe 1.4) y 107 (Medios de pago específicos- **tarjeta-gasóleo bonificado o cheque-gasóleo bonificado-** ) del Reglamento de los Impuestos Especiales.

b) El detallista efectúa suministros de gasóleo bonificado trasladándolo con medios autorizados hasta los locales o domicilios de consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlo y consumirlo (CAE clave HF- Almacenes fiscales para el suministro directo a instalaciones fijas-)

➡ En este caso la circulación estará amparada por un **documento de acompañamiento o, para el supuesto de ventas en ruta, con un albarán de circulación validado con el código de referencia electrónico en el supuesto de ventas en ruta.**

# Impuesto sobre Hidrocarburos

## Suministro de gasóleo bonificado por la cooperativa, en su condición de detallista (V0442-06). Conclusión:

Lo que el Reglamento exige es que la tarjeta-gasóleo bonificado se emplee como medio de pago y que quede constancia del momento en que el suministro se realiza y la tarjeta se utiliza, momento que, no tiene porqué coincidir con aquel en que se produce el cargo (en la cuenta del adquirente del gasóleo) y el abono (en la cuenta del detallista).

Pueden ser tarjetas-gasóleo bonificado no sólo a las tarjetas de débito, sino también a las de crédito y de compras.

## Suministro por otros distribuidores, directamente en los depósitos ubicados en las explotaciones agrarias de los socios de la Cooperativa (V0442-06)

**Distribuidor (CAE HF) → Cooperativa → Socio**

En este caso, el suministro se produce por un distribuidor de productos petrolíferos directamente a las instalaciones de recepción de los socios. Por tanto, la cooperativa no es expedidora del gasóleo bonificado y se limita a desempeñar la función, no relevante para el Reglamento de los impuestos Especiales, de ser la destinataria de las facturas comerciales emitidas por el distribuidor para luego facturar ella a sus socios por los importes que corresponden a cada uno de ellos.

Para enviar gasóleo bonificado a los depósitos ubicados en las explotaciones agrarias el establecimiento desde el que se suministra ha de ser un establecimiento inscrito con la clave HF para “suministros directos a instalaciones fijas”, que, a los efectos del Reglamento de los Impuestos Especiales, opera como un almacén fiscal.

La circulación del gasóleo bonificado desde este establecimiento “H-F” hasta los depósitos ubicados en las explotaciones agrarias debe realizarse por el procedimiento de ventas en ruta o acompañarse con un documento de acompañamiento, siendo el titular de dicho establecimiento quien tendrá la **condición de expedidor** a efectos de la documentación que corresponda emitir (i.e. nota de entrega). Puesto que no se trata de gasóleo adquirido en una instalación de venta al por menor, la operación no se registrará por el artículo 106.3 del Reglamento ni será procedente utilizar los medios de pago específicos contemplados en el artículo 107 del Reglamento.

# Impuesto sobre Hidrocarburos: pérdidas en la distribución de gasóleo bonificado

## CAE HF. Posibilidad de aplicar los porcentajes de pérdidas recogidos en el artículo 116 del Reglamento de los Impuestos Especiales (V0360-15)

Posibilidad de que, en los almacenes fiscales, pudieran aplicarse los porcentajes de pérdidas admisibles en los procesos de almacenamiento y transporte recogidos en las letras ñ) y o) del apartado 2 del artículo 116 del Reglamento de los Impuestos Especiales. Esto es, si las pérdidas que tengan lugar respecto de bienes recibidos en un almacén fiscal con aplicación de una exención o tipo reducido se consideran justificadas o no a efectos del artículo 15.11 de la Ley si no exceden de los referidos porcentajes reglamentarios. Cabe recordar que el apartado 11 del artículo 15 establece que *"cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno"*

Respecto de las pérdidas que se produzcan en un almacén fiscal, el artículo 39, apartado 8, del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece:

*"8. Las pérdidas acaecidas respecto de los productos recibidos en almacenes fiscales al amparo de una exención o con aplicación de un tipo reducido **no precisarán ser justificadas** cuando no excedan de los porcentajes reglamentarios establecidos para el almacenamiento del producto de que se trate y hayan sido debidamente contabilizadas".*

## Conclusión de la DGT

El titular de un almacén fiscal de hidrocarburos que haya contabilizado pérdidas que excedan de los porcentajes reglamentariamente admisibles y que no admitan justificación, deberá presentar una declaración-liquidación comprensiva de las cuotas correspondientes y efectuar el pago de las cuotas líquidas en el plazo de los veinte días naturales siguientes a aquel en que finaliza el mes en que se han contabilizado dichas pérdidas no admisibles. Así, esta Dirección General entiende que el titular del almacén fiscal habrá regularizado la situación fiscal de los productos perdidos, sin que proceda imponer las sanciones (52 RIIEE, infracción grave)

# Impuesto sobre Hidrocarburos: La cooperativa suministra gasóleo b en sus propias instalaciones

## Tarjetas gasóleo bonificado

Las tarjetas de crédito, de débito o de compras, cuya emisión haya sido previamente **aprobada por el centro gestor (i.e. oficina gestora)** 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.

Entre otras, será **condición necesaria para su aprobación** el cumplimiento de las siguientes condiciones:

- **Solo** serán susceptibles de utilización para la **adquisición de gasóleo bonificado a detallistas en instalaciones de venta al por menor inscritas en el registro territorial (clave HZ - Detallistas de hidrocarburos-)**.
- Deben quedar identificados tanto el **vendedor como el comprador del gasóleo**.
- Debe quedar constancia del **importe de la adquisición**.
- Deben quedar identificadas las **cuentas de abono (i.e. socio) y de adeudo (i.e. cooperativa)** de los pagos efectuados mediante su utilización.
- En las notificaciones de abono deberá figurar claramente que corresponden a operaciones pagadas mediante la tarjeta-gasóleo bonificado.

## Cheques gasóleo bonificado

Los cheques carburante en los que figura, con caracteres destacados, la expresión "gasóleo bonificado". Las entidades de crédito únicamente podrán abonar el importe de estos cheques en las cuentas abiertas a nombre de aquellos detallistas que les acrediten su inscripción en el registro territorial.

# Impuesto sobre Hidrocarburos: La cooperativa suministra gasóleo b en sus propias instalaciones

## Información a suministrar por las entidades emisoras de tarjetas-gasóleo bonificado y entidades de crédito (art. 107 RIIEE)

Las **entidades emisoras de tarjetas-gasóleo** bonificado y las entidades de crédito presentarán a la aeat en un plazo que finalizará el día **20 del mes siguiente a la terminación de cada trimestre**, una relación con los siguientes datos:

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

# Impuesto sobre Hidrocarburos: Posibilidad de utilización de Gasóleo B. Requisitos

## Supuesto de hecho (DGT V2340-05): Máquina agrícola automotriz y dos palas cargadoras

- ❑ **Sociedad cooperativa** que:1) **compra a sus socios** cereales, oleaginosas y leguminosas y luego **vende** a terceros y **vende** a sus **socios** (p.ej. fertilizantes, semillas y herbicidas)
- ❑ En el desarrollo de estas actividades, **recibe y almacena los citados productos en sus almacenes**, para lo cual utiliza una **máquina agrícola automotriz y dos palas cargadoras** que disponen de sendas autorizaciones para circular como **vehículo especial**. **Los tres vehículos están matriculados**
- ❑ El permiso de circulación expedido para cada uno de los tres vehículos expresa que se destinan a **servicios agrícolas**.

**Cuestión planteada: ¿Pueden los citados vehículos usar gasóleo bonificado** (i.e. del epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos)?

## Normativa aplicable (apartado 2 del artículo 54 LIIIE)

La utilización de gasóleo bonificado como carburante **NO está autorizada** en los siguientes motores:

- Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para **circular por vías y terrenos públicos (i.e. cuando está matriculado)**, **aun cuando se trate de vehículos especiales**.

Vehículo especial	Vehículo, autopropulsado o remolcado, concebido y construido para realizar <b>obras</b> o servicios determinados y que, por sus características, está exceptuado de cumplir alguna de las condiciones técnicas exigidas en este Reglamento o sobrepasa permanentemente los límites establecidos en el mismo para masas o dimensiones, <b>así como la maquinaria agrícola y sus remolques</b> .
-------------------	--

- **Salvo** 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 (i.e. Tractores y maquinaria agrícola)**

- Motores utilizados en la propulsión de **buques y embarcaciones de recreo**

# Impuesto sobre Hidrocarburos: Posibilidad de utilización de Gasóleo B. Requisitos

## Contestación de la DGT

La **comercialización** de productos agrícolas **no tiene la consideración de agricultura** (incluida la horticultura, ganadería y silvicultura). Se trata de una actividad meramente comercial. Por consiguiente, los vehículos que se utilizan en el ámbito de esta actividad comercial, **puesto que disfrutan de autorización para circular por vías y terrenos públicos, no están autorizados para consumir gasóleo bonificado** como carburante, aunque sean vehículos especiales agrícolas.

En interés de la consultante, cabe indicar que si los citados vehículos no hubieran sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, podrían utilizar gasóleo bonificado como carburante, ya que son vehículos especiales de los definidos como tales en el Anexo II del Reglamento General de Vehículos.

## Conclusiones:

- **Vehículo NO especial incluso aunque no esté matriculado: NO** puede usar gasóleo bonificado

Por tanto, en ningún caso los vehículos ordinarios (camiones, autobuses, turismos, etc.) podrán utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4, ni siquiera en el caso de que no estuvieran matriculados.

- **Vehículo especial NO matriculado que SÍ se dedique a la agricultura...: SÍ** puede usar gasóleo bonificado
- **Vehículo especial NO matriculado que NO se dedique a la agricultura...: SÍ** puede usar gasóleo bonificado
- **Vehículo especial matriculado que SÍ se dedique a la agricultura...: SÍ** puede usar gasóleo bonificado
- ➡ **Vehículo especial matriculado que NO se dedique a la agricultura...: NO** puede usar gasóleo bonificado



# Impuesto sobre Hidrocarburos: Posibilidad de utilización de Gasóleo B. Requisitos

## Consulta a la DGT (V3184-18): Empresa dedicada a servicios agrícolas y ganaderos

**Cuestión planteada:** posibilidad de utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos ("gasóleo bonificado") en tractores y maquinaria agrícola para realizar todo tipo de trabajos vinculados con la agricultura, labores de siembra, recogida de cosechas, aplanado de tierras, rastrillado, etc. La empresa está dada de alta en el Epígrafe 911 (servicios agrícolas y ganaderos).

## Resolución. Normativa aplicable (apartado 2 del artículo 54 LIIEE):

El caso planteado se refiere a determinados tractores y maquinaria agrícola (sin especificar qué tipo de maquinaria es) que se utilizarían por su titular para realizar los trabajos y operaciones señalados en la descripción de hechos, sin especificar si la misma dispone de autorización para circular por vías y terrenos públicos.

En primer lugar, la señalada maquinaria móvil que no esté provista de autorización que le permita circular por vías o terrenos públicos y que no sea susceptible, por su configuración objetiva, de ser autorizada para tal circulación como vehículo ordinario, puede utilizar gasóleo bonificado como carburante. En segundo lugar, los tractores y máquinas que dispongan de autorización para circular por vías y terrenos públicos solo estarán autorizados para consumir gasóleo bonificado como carburante en la medida en que se trate de maquinaria agrícola y se utilicen en agricultura, horticultura, ganadería o silvicultura.

En relación con su utilización en la agricultura, esta Dirección General viene considerando el término "agricultura" en su sentido usual como "labranza o cultivo de la tierra". En la medida en que las actividades de labranza, preparación de tierras, explanaciones y nivelaciones, constituyan labores previas y necesarias para el cultivo de la tierra, deberán considerarse incluidas dentro del concepto de agricultura, en el sentido artículo 54.2. No obstante, el transporte por cuenta ajena no tiene consideración de agricultura, como establece el artículo 118 del RIE, aunque se transporten productos agrícolas.

# Impuesto sobre Hidrocarburos: Supuestos particulares de utilización de Gasóleo B.

## Consulta a la DGT (V0755-20): Carretilla elevadora con una pala acoplada. Respuesta de la DGT

Por consiguiente, la carretilla elevadora objeto de consulta que dispone de autorización para circular por vías y terrenos públicos sólo podrán utilizar gasóleo bonificado en la **medida en que sea maquinaria agrícola y se utilice en agricultura, horticultura, ganadería o silvicultura.**

De lo anterior cabe concluir que la carretilla elevadora, objeto de consulta, que dispone de autorización para circular por vías y terrenos públicos, **al no tener la condición de maquinaria agrícola no** puede utilizar gasóleo bonificado, aunque se utilice en agricultura.

Según la documentación aportada por la consultante, la carretilla elevadora tiene asignada la clasificación 6164 en la tarjeta de inspección técnica del vehículo, en la que los dos primeros dígitos corresponden a la clasificación por criterios de construcción, cuya definición según el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, es "61 Máquina de obras automotriz. Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para efectuar trabajos de obras." Y los dos últimos dígitos corresponden a la clasificación por criterios de utilización asignada por el importador o fabricante, cuya definición, según el Real Decreto citado anteriormente, es "64 Carretilla transportadora elevadora. Vehículo provisto de pequeña grúa u horquilla-plataforma para transportar o elevar pequeñas cargas en recorridos generalmente cortos." Y dispone de autorización para circular según el permiso de circulación de la misma.

## Conclusión para el presente caso:

1. Carretilla elevadora con una pala acoplada (por tanto NO es vehículo ordinario)
2. Autorizada para circular por terrenos o vías públicas (con matrícula)
3. Se utiliza en agricultura
4. **PERO no tiene la condición de maquinaria agrícola → NO PUEDE USAR GASÓLEO B**

# Impuesto sobre Hidrocarburos: Supuestos particulares de utilización de Gasóleo B.

**Consulta a la DGT (V0755-20): Tractor que se utiliza para la agricultura pero que ocasionalmente se utiliza para transporte de pienso para sus socios**

**Cuestión planteada:** El tractor se encuentra inscrito como maquinaria agrícola en el registro correspondiente y que tiene asignado un uso agrícola de acuerdo con el permiso de circulación. Dicho tractor ha sido utilizado, hasta ahora, para la realización de tratamientos fitosanitarios y herbicidas y tratamientos de abonado y fertilización en los cultivos y explotaciones de los socios de la cooperativa. Se pretende utilizar también para llevar el pienso, previamente demandado por los socios, hasta su explotación ganadera.

## Respuesta de la DGT

El Reglamento de los Impuestos Especiales, en el ya citado artículo 118, establece que no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura el transporte por cuenta ajena, aunque se realice con tractores o maquinaria agrícola.

En efecto, si el tractor agrícola se utiliza exclusivamente en la realización de tratamientos fitosanitarios y herbicidas, tratamientos de abonado y fertilización en los cultivos y explotaciones de los socios de la **cooperativa** podrá utilizar gasóleo bonificado. Ahora bien, si el tractor va a ser utilizado indistintamente en las actividades anteriores y, aunque sea de forma ocasional, en la de transporte de pienso para sus socios, no podrá utilizar gasóleo bonificado, pues la actividad de transporte por cuenta ajena no tiene la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

## Conclusión para el presente caso:

1. Tractor que se utiliza para la agricultura pero que ocasionalmente se utiliza para transporte (por tanto es un vehículo especial)
2. Autorizada para circular por terrenos o vías públicas (con matrícula)
3. Se utiliza en agricultura y tiene la condición de maquinaria agrícola **PERO no en exclusiva** porque transporta pienso para sus socios a su explotación ganadera  **NO PUEDE USAR GASÓLEO B**

# Impuesto sobre Hidrocarburos: Supuestos particulares de utilización de Gasóleo B.

## Consulta a la DGT (V3438-19): Carretilla elevadora

**Cuestión planteada:** posibilidad de que una carretilla elevadora, utilice como carburante gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos (gasóleo bonificado).

### Resolución. Normativa aplicable (apartado 2 del artículo 54 LIIEE):

La posibilidad de utilizar gasóleo como carburante en artefactos terrestres, con aplicación del tipo establecido en el Epígrafe 1.4 de la Tarifa 1.ª del Impuesto (gasóleo bonificado), queda delimitada por su configuración objetiva y por la falta de autorización para circular por vías o terrenos públicos, sin que sea relevante, salvo para los tractores y la maquinaria agrícola autorizados para circular por vías públicas, la actividad en que el artefacto se emplee. Además, en ningún caso los vehículos ordinarios (camiones, autobuses, turismos, etc.) podrán utilizar gasóleo bonificado, ni siquiera en el caso de que no estuvieran matriculados.

La entidad manifiesta que la maquinaria que utiliza (carretillas elevadoras), **no dispone de autorización para circular por vías y terrenos públicos**. Por tanto, si no es susceptible, por su configuración objetiva, de ser autorizada para circular por vías o terrenos públicos, puede utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el Epígrafe 1.4 de la Tarifa 1.ª del impuesto (gasóleo bonificado).

Si dicha máquina, por su configuración objetiva, fuera susceptible de ser autorizada para circular como vehículo especial por vías o terrenos públicos, sólo podría utilizar gasóleo bonificado como carburante en la medida en que la misma no estuviera efectivamente autorizada para circular por vías y terrenos públicos.

# Impuesto sobre Hidrocarburos: Devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería

## Devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería (art. 52 ter LIIEE)

- Los agricultores que adquieren gasóleo bonificado para sus labores, el año siguiente, tendrán derecho a solicitar la devolución, siendo **el importe de las cuotas a devolver el resultado de aplicar el tipo de 63,71 euros por 1.000 litros** sobre una base constituida por el volumen de gasóleo durante el año natural anterior, expresado en miles de litros.
- Los agricultores, deberán estar inscritos en relación con el ejercicio de su actividad en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, y deberán presentar en formato electrónico la solicitud de devolución del impuesto especial sobre hidrocarburos por las cuotas soportadas en adquisiciones de gasóleo para uso en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, a **partir del 1 de abril del año posterior a aquel en el que se realizaron las adquisiciones de gasóleo (hasta el 31 de diciembre)**, a través del procedimiento «Impuestos especiales. Gasóleo agrícola. Solicitud de devolución gasóleo agrícola».

Deberán identificarse, entre otros, los siguientes datos (Orden EHA/993/2010):

- 1.º NIF: 9 caracteres.
- 2.º Código correspondiente al medio empleado para la utilización del gasóleo como carburante, de acuerdo con los siguientes epígrafes:
- 3.º Matrícula de los vehículos que han efectuado el consumo de gasóleo bonificado.
- 4.º Tipo y número de fabricación de la maquinaria o artefacto con la que se ha efectuado el consumo de gasóleo bonificado.
- 5.º Por cada suministro o conjunto de suministros agrupados en un mismo documento: número de factura, fecha de la misma, Código de Identificación Minorista (CIM) del establecimiento donde se ha efectuado la adquisición, volumen de litros de gasóleo bonificado adquirido, e importe, ambos datos redondeados a dos cifras decimales..
- 6.º Identificación de la entidad financiera y del código identificativo de la cuenta corriente, a la que deban efectuarse las transferencias de las devoluciones.

# Impuesto sobre Hidrocarburos: Devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería

## Devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería. Caso práctico

Un agricultor afincado en Jaén adquirió el año anterior **6.000 litros** de gasóleo bonificado para usar en la maquinaria utilizada sus plantaciones de olivo, cumpliendo las condiciones exigidas para obtener la devolución parcial del gasóleo agrícola.

En la adquisición del gasóleo tributó por los siguientes tipos:

Tipo general: **78,71** × 6 = 472,26 euros.

Tipo especial: **18** × 6 = 108 euros.

### **Habiendo pagado una cuota total del impuesto sobre hidrocarburos de 580,26 euros.**

**Además**, puede beneficiarse de la devolución parcial recogida en el artículo 52 ter LIIEE si cumple con todos los requisitos. Por tanto, a partir del 1 de abril, puede presentar por vía telemática la solicitud de devolución del gasóleo agrícola por la siguiente cantidad:

**63,71** × 6 = **382,26 euros**

El ingreso se realizará mediante transferencia bancaria a la cuenta corriente indicada en la solicitud de devolución.

**NO OBSTANTE, “Para tener derecho a la devolución del impuesto, en el supuesto previsto en el artículo 52 ter de la Ley, será requisito imprescindible, en el caso de que el pago del suministro del gasóleo se efectúe mediante la utilización de una tarjeta-gasóleo bonificado, que ésta esté expedida a nombre del solicitante de la devolución” (art. 106.2 RIIEE).**

# Impuesto sobre Hidrocarburos: Devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería e IE sobre la electricidad

## Grupos electrógenos para la extracción de agua en pozos y utilización de la misma en parcelas de regadío (V2505-18)

Una explotación agraria cuenta con diversas parcelas de regadío para la obtención de los productos que comercializa en las que dispone de pozos. Para la extracción del agua se utilizan bombas sumergibles eléctricas alimentadas por grupos electrógenos destinados exclusivamente a este fin. Los grupos electrógenos utilizan gasóleo como carburante.

### IE sobre Hidrocarburos

El titular de una explotación agrícola en la que se dispone de pozos destinados a riego, de los cuales se extrae y distribuye el agua en las parcelas de riego mediante bombas sumergidas accionada por grupos electrógenos destinados exclusivamente a este fin, **que utilizan gasóleo como carburante**, puede beneficiarse de la **devolución establecida en el artículo 52. ter de la Ley de Impuestos Especiales**, en las condiciones y requisitos establecidos en dicho artículo.

### IE sobre la Electricidad

En consecuencia, el consumo en los equipos de bombas sumergibles alimentadas por grupos electrógenos de potencia total superior a 100 kilovatios de aquella energía eléctrica que haya sido producida en los mismos, **estará sujeta al impuesto y podrá acogerse al beneficio fiscal establecido en el artículo 98 de la LIE** siempre que cumpliendo los requisitos recogidos en la normativa reguladora del impuesto para disfrutar del mismo y, una vez comunicada dicha circunstancia a la oficina gestora, esta expida la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial.

El artículo 98 de la LIE establece (desarrollado por artículo 145 del Reglamento de los Impuestos Especiales):

“La base liquidable será el resultado de practicar, en su caso, sobre la base imponible una reducción del 85 por ciento que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a alguno de los siguientes usos:

(...)

e) Riegos agrícolas.

Por su parte el **CIE: LA**. Usuarios de energía eléctrica con derecho a la reducción del 85 por ciento del artículo 98 de la Ley 38/1992 por usos en riegos agrícolas

# Impuesto sobre Hidrocarburos: Posibilidad de utilización de Gasóleo B. Requisitos

**Consulta a la DGT (V0636-18): hospital que usa carburante en grupos electrógenos para suministro alternativo**

**Cuestión planteada:** posibilidad de utilizar el gasóleo bonificado como carburante de grupos electrógenos utilizados para el suministro alternativo de electricidad en caso de fallo del suministro por parte de la compañía eléctrica.

**Resolución. Normativa aplicable (apartado 2 del artículo 54 LIIEE):**

De la construcción de este apartado 2 del artículo 54 de la LIE se deriva que la utilización de gasóleo bonificado como carburante, está autorizada en todos los motores, salvo en los motores utilizados en la propulsión de otros artefactos, aparatos o embarcaciones señalados en el propio apartado.

Por lo tanto, los motores fijos que hacen funcionar los grupos electrógenos para producir electricidad, **están autorizados para utilizar gasóleo bonificado como carburante** en la medida en que estos motores no se utilizan para la propulsión de otros artefactos, aparatos o embarcaciones.

Para controlar el gasóleo bonificado desde el momento en que se ha devengado el Impuesto se adicionan trazadores y su circulación se ampara por un documento de circulación.



**Antonio Fernández de Buján y Arranz**

**Senior Manager. Doctor en Derecho**

**Tributación Indirecta. Impuestos Especiales**

T + 34 91 456 34 00

E [afernandezdebujan@kpmg.es](mailto:afernandezdebujan@kpmg.es)

