Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea
Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2215 (10/05/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.1 y 3 Ley 5/1986

CUESTIÓN PLANTEADA

En relación al tipo reducido del gasóleo previsto en el epígrafe 2.2 de la tarifa segunda del artículo 9 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en adelante, Ley 5/1986), y los requisitos para su aplicación recogidos en el apartado 3 del citado artículo 9, la entidad consultante plantea textualmente las siguientes cuestiones:

- Un distribuidor que compra gasóleo a un mayorista para, posteriormente, venderlo a su cliente que le presenta la declaración de uso bonificado y le reclama la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre combustibles ¿cómo debe proceder el distribuidor si ha pagado al mayorista el tipo general del gasóleo, pero el cliente le exige la aplicación del tipo reducido?

- El distribuidor que compra a un mayorista y tiene previsto vender el gasóleo a un cliente que presenta la declaración de uso bonificado y, por lo tanto, con aplicación del tipo reducido del impuesto sobre combustibles ¿puede exigir al mayorista que le venda directamente el gasóleo con aplicación del tipo reducido?

- Dicho de otro modo, este distribuidor ¿debe presentar esa misma declaración a su proveedor mayorista para que, ya desde origen, se devengue el impuesto al tipo reducido?

- Si el cliente presenta una declaración de uso de gasóleo tipo reducido en una fecha concreta, pero desde el 1 de enero de 2024 había tenido compras de gasóleo para usos que tienen derecho a la aplicación del tipo reducido ¿puede exigir una rectificación de las facturas de suministros de gasóleo anteriores a la fecha de la declaración para que se le aplique el tipo reducido con carácter retroactivo a las compras anteriores a la fecha que consta en la declaración?

- Un consumidor final con derecho a la aplicación del tipo reducido, pero que ha comprado el gasóleo con aplicación del tipo general ¿puede solicitar a la Hacienda canaria la devolución de la diferencia del importe que existe entre el tipo general y el tipo reducido "a posteriori"?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE TEXTO DE LA CONTESTACIÓN

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, este centro directivo en uso de la atribución conferida por el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- En relación al tipo reducido del gasóleo previsto en el epígrafe 2.2 de la tarifa segunda del artículo 9 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en adelante, Ley 5/1986), y los requisitos para su aplicación recogidos en el apartado 3 del citado artículo 9, la entidad consultante plantea textualmente las siguientes cuestiones:

- Un distribuidor que compra gasóleo a un mayorista para, posteriormente, venderlo a su cliente que le presenta la declaración de uso bonificado y le reclama la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre combustibles ¿cómo debe proceder el distribuidor si ha pagado al mayorista el tipo general del gasóleo, pero el cliente le exige la aplicación del tipo reducido?

- El distribuidor que compra a un mayorista y tiene previsto vender el gasóleo a un cliente que presenta la declaración de uso bonificado y, por lo tanto, con aplicación del tipo reducido del impuesto sobre combustibles ¿puede exigir al mayorista que le venda directamente el gasóleo con aplicación del tipo reducido?

- Dicho de otro modo, este distribuidor ¿debe presentar esa misma declaración a su proveedor mayorista para que, ya desde origen, se devengue el impuesto al tipo reducido?

- Si el cliente presenta una declaración de uso de gasóleo tipo reducido en una fecha concreta, pero desde el 1 de enero de 2024 había tenido compras de gasóleo para usos que tienen derecho a la aplicación del tipo reducido ¿puede exigir una rectificación de las facturas de suministros de gasóleo anteriores a la fecha de la declaración para que se le aplique el tipo reducido con carácter retroactivo a las compras anteriores a la fecha que consta en la declaración?

- Un consumidor final con derecho a la aplicación del tipo reducido, pero que ha comprado el gasóleo con aplicación del tipo general ¿puede solicitar a la Hacienda canaria la devolución de la diferencia del importe que existe entre el tipo general y el tipo reducido "a posteriori"?

SEGUNDO.- En lo que aquí nos interesa, el artículo 9 de la Ley 5/1986 fue modificado por el apartado dos de la disposición final octava de la Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024 (en adelante, Ley 7/2023), quedando redactado del modo siguiente:

«*Artículo 9. Tipos impositivos.*

1. El impuesto se exigirá con arreglo a las siguientes tarifas:

(...)

- Tarifa segunda:

(...)

Epígrafe 2.2 Gasóleos para su utilización en los usos previstos en el apartado 3 de este artículo, clasificados en los códigos NC 2710.19.31 a 2710.19.48 y 2710.20.11 a 2710.20.19: 90 euros por 1.000 litros.

(...)

3. La aplicación del epígrafe 2.2 de la tarifa segunda en relación al gasóleo de uso especial prevista en el apartado 1 del presente artículo está condicionada a la utilización del gasóleo, directamente por la persona o entidad adquirente del gasóleo en la operación sujeta al impuesto, como combustibles de calderas y hornos afectos al desarrollo de actividades industriales en Canarias, por parte de personas o entidades inscritas en la división del Registro Integrado Industrial correspondiente a las actividades o instalaciones previstas en el artículo 4.1 del Reglamento del Registro Integrado Industrial, aprobado por el Real Decreto 559/2010, de 7 de mayo, con exclusión de las actividades o instalaciones de generación, distribución y suministro de la energía y productos energéticos, y agrarias, forestales, ganaderas y pesqueras.

Igualmente procederá la aplicación de este tipo, cuando no siendo el adquirente en la operación sujeta al impuesto la persona o entidad inscrita, exista certeza, en el momento del devengo del impuesto, de que tal persona o entidad será destinataria última de la entrega, siempre que dicha circunstancia quede acreditada por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

La persona o entidad adquirente del gasóleo que pretenda la aplicación del tipo reducido, estará obligada, con carácter previo o simultáneo a la adquisición del gasóleo, a la entrega de una declaración al sujeto pasivo del impuesto, en la que manifieste que se cumplen las condiciones para la aplicación del tipo reducido.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos de este impuesto deberán comunicar, con la periodicidad y forma que apruebe la persona titular de la dirección de la Agencia Tributaria Canaria, datos relativos a las entregas de gasóleo realizadas con aplicación del epígrafe 2.2 de la tarifa segunda»

La modificación consistió en la creación de un epígrafe 2.2 en la tarifa segunda que contempla un tipo reducido de 90 € por 1.000 litros de gasóleo (el tipo normal es 222 € por 1.000 litros), siempre y cuando se destinen a determinados usos que vienen fijados por el nuevo apartado 3 del artículo 9 de la Ley 5/1986.

Con carácter general (ya analizaremos más adelante la regla especial de aplicación del tipo reducido cuando el sujeto pasivo entrega el gasóleo no al consumidor final sino a un revendedor), debe ser el adquirente del gasóleo en la entrega sujeta y no exenta al Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en adelante, IECDP) realizada por el sujeto pasivo, quien directamente utilice el gasóleo en los usos contemplados en el apartado 3 del artículo 9 de la Ley 5/1986, debiendo el adquirente (consumidor final), si pretende la aplicación del tipo reducido, facilitar al sujeto pasivo una declaración, con carácter previo o simultáneo a la adquisición del gasóleo, en el que manifieste que se cumplen las condiciones para la aplicación del beneficio fiscal, a saber:

a) Que el combustible que se adquiere está destinado a su uso como combustibles de calderas y hornos.

Debe tenerse en cuenta que no se trata de adquisición de gasóleo para su uso como combustible destinado a cualquier maquinaria, sino que el legislador lo concreta específicamente: calderas y hornos. Es evidente que está excluido del tipo reducido el destinado a su uso como combustible de, por ejemplo, vehículos, buques o embarcaciones o máquinas o motores distintos de calderas y hornos.

b) Que el adquirente se encuentre inscrito en la división del Registro Integrado Industrial correspondiente a las actividades o instalaciones previstas en el artículo 4.1 del Reglamento del Registro Integrado Industrial, aprobado por el Real Decreto 559/2010, de 7 de mayo, distintas de las de generación, distribución y suministro de la energía y productos energéticos, agrarias, forestales, ganaderas y pesqueras.

La declaración de cumplimiento de este requisito se entiende que no debe ser una mera referencia textual a lo señalado en el párrafo anterior, sino que debe declarar datos como número de inscripción, fecha de inscripción, etc.

La razón de la exclusión de la generación, distribución y suministro de la energía y productos energéticos es que se encuentran exentas del IECDP, conforme al artículo 10.f) de la Ley 5/1986, las entregas de gasóleo, incluido en el código NC2710, que se destine a ser utilizado como combustible para los grupos generadores por las empresas productoras de energía eléctrica en Canarias, así como el que vaya a ser utilizado como combustible para la cogeneración de la misma energía por cualquiera de los productores autorizados en Canarias. Respecto a las actividades agrarias, forestales, ganaderas y pesqueras, la razón de la exclusión es la existencia de la devolución a agricultores prevista en el artículo 12 bis de la Ley 5/1986: por último, la exclusión de la actividad pesquera se justifica por la exención prevista en los artículos 10.a) y 11.2.c) de la Ley 5/1986.

La declaración de cumplimiento de este requisito se entiende que no debe ser una mera referencia textual a lo señalado en el párrafo anterior, sino que debe declarar datos como número de inscripción, fecha de inscripción, etc.

c) Que la caldera u horno al que va destinado el gasóleo objeto de adquisición esté afecto al desarrollo de actividades industriales.

A título de ejemplo, no cabe la aplicación del tipo reducido en la adquisición de gasóleo para el funcionamiento de una caldera destinada a proveer de agua caliente a un establecimiento afecto a la actividad turística.

Dado que el Real Decreto 559/2010 se dicta de conformidad con el artículo 27 de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria, se habrá de acudir a este cuerpo legal para entender qué se entiende por actividad industrial, concretamente a su artículo 3.1 que dispone:

"*1. Se consideran industrias, a los efectos de la presente Ley, las actividades dirigidas a la obtención, reparación, mantenimiento, transformación o reutilización de productos industriales, el envasado y embalaje, así como el aprovechamiento, recuperación y eliminación de residuos o subproductos, cualquiera que sea la naturaleza de los recursos y procesos técnicos utilizados.*"

d) Identificación de la entrega concreta que ampara la declaración.

El hecho de que pueda efectuarse la declaración con carácter previo, no supone que una declaración ampare todas las entregas realizadas con posterioridad. La declaración debe circunscribirse a una entrega concreta.

Por último, en el supuesto de que el adquirente, además de poseer caldera u horno afecto a la actividad industrial, disponga de caldera, horno, maquinaria, motores o vehículos (terrestres o marítimos) afectos a las actividades industriales excluidas citadas (por ejemplo, generación eléctrica, etc.) o afectos a actividades no industriales (por ejemplo, establecimiento turístico), susceptibles de constituir el destino de uso como combustible del gasóleo adquirido; la persona o entidad adquirente deberá manifestar qué proporción estima del gasóleo adquirido se va a destinar a usos que admite la aplicación del tipo reducido, debiendo el sujeto pasivo del IECDP aplicar el tipo reducido y el tipo normal conforme a la proporción declarada por el adquirente.

De lo hasta aquí expuesto, caben extraer las siguientes conclusiones:

- La regla general de aplicación del tipo reducido requiere que el adquirente sea el consumidor final que utilizará el gasóleo en los usos previstos legalmente que justifican la aplicación del tipo reducido.

- La condición de consumidor final se acredita mediante una mera declaración suscrita por el adquirente que ha de aportar al sujeto pasivo, con el contenido mínimo expuesto anteriormente. En la declaración se podrá consignar cualquier otro dato que avale la aplicación del tipo reducido, incluso acompañarla con copia de aquellos documentos de prueba admitidos en derecho.

- La no aportación por el adquirente de la declaración a que se refiere el guion anterior impide la aplicación del tipo reducido que nos ocupa.

Respecto a esta última conclusión, debemos determinar sobre si la aportación en plazo de la declaración constituye un elemento esencial para la aplicación del tipo reducido, de tal manera que su incumplimiento implica la imposibilidad de aplicar el beneficio fiscal, constituido en este caso por un tipo reducido.

En este punto resulta de interés la posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que en la la sentencia de 13 de julio de 2017, Vakaru Baltijos laivu statykla (Asunto C-151/16) , con arreglo a la cual la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial sobre productos energéticos, por el mero hecho de que no se cumplen determinados requisitos que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener una exención, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se satisfacen las exigencias de fondo necesarias para que esos productos energéticos sean utilizados para fines que den derecho a exención, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de la mencionada exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso (apartado 46).

El Tribunal Supremo en su sentencia 694/2018 de 27 de febrero de 2018, amparándose entre otras en la sentencia citada en el párrafo anterior del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y en relación a la aplicación de un tipo reducido en el Impuesto sobre Hidrocarburos exigible al suministro de gasóleo destinado como combustible a determinados usos, debiendo ser el adquirente el consumidor final; la condición de consumidor final se adquiere mediante una declaración suscrita para tal fin (una regulación muy similar a la que es objeto de consulta), fijó la doctrina siguiente:

"*El mero incumplimiento formal de las condiciones reglamentarias establecidas para justificar la finalidad a la que la ley anuda la exención o el sometimiento de las entregas de gasóleo a un tipo reducido en el impuesto sobre hidrocarburos no puede acarrear la automática pérdida de la ventaja fiscal cuando, no obstante tal incumplimiento, se acredita suficientemente que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que la justifican. Consecuentemente, no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo el sometimiento a un tipo reducido (en su caso la exención) y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto haya sido destinado a los fines que justifican la aplicación del beneficio fiscal, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de dichas obligaciones formales."*

Por tanto, la no aportación al sujeto pasivo de la declaración, previa o simultáneamente a la entrega del gasóleo, impide la aplicación del tipo reducido, pero no puede suponer la imposibilidad de aplicar el tipo reducido cuando el adquirente acredite que el gasóleo adquirido ha sido destinado a los fines que dan derecho al beneficio fiscal.

El devengo del IECDP y salvo que resulte de aplicación algún supuesto de exención, implica la obligación del sujeto pasivo de repercutir la cuota correspondiente sobre el adquirente del combustible que queda obligado a soportarlo de ser ajustado a derecho, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 5 de la Ley 5/1986 que dispone:

"*1. En la forma, en que se fije reglamentariamente el importe de las cuotas devengadas será obligatoriamente repercutido por los sujetos pasivos sobre los adquirentes de los combustibles objeto de este impuesto, que quedarán obligados a soportarlo.*"

El desarrollo reglamentario se encuentra en el artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo de la Comunidad Autónoma de Canarias aprobado por Decreto 22/1987, de 13 de marzo, en cuyo apartado 2 se dispone:

"*2. La repercusión deberá efectuarse mediante factura o documento que le sustituya en la que los objetos pasivos harán constar, separadamente, el importe del producto, la cuantía de las cuotas repercutidas en concepto de impuesto y la Tarifa aplicada*."

Cuando el adquirente no ha aportado la declaración previa o simultáneamente a la entrega del gasóleo, el sujeto pasivo está obligado a expedir una factura con repercusión del IECDP determinándose la cuota repercutida con la aplicación del tipo normal y no el reducido, y, salvo error material, se trataría de una cuota repercutida de forma correcta.

El tipo reducido que nos ocupa resulta aplicable sólo cuando exista una actuación del destinatario adquirente: la presentación al sujeto pasivo de la declaración, y es que la declaración del propio adquirente consumidor final constituye el supuesto habilitante de la aplicación del tipo reducido. Sin la existencia del mismo, se reitera que es imposible que el sujeto pasivo pueda aplicar el tipo reducido.

La normativa del IECDP no contiene normativa alguna sobre la rectificación de la repercusión, por lo que se habrá de acudir a la regulación general.

Tratándose de un error en la determinación de la cuota repercutida o de una modificación de la base imponible, la rectificación se realizaría por el sujeto pasivo a través de la emisión de una factura rectificativa, conforme a lo establecido en el artículo 15 del Reglamento por

el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), teniendo en cuenta que conforme a su artículo 25, las disposiciones contenidas en el Título I de dicho Reglamento de facturación resultan aplicables a efectos de cualquier otro tributo; dicho Título I tiene como rúbrica "*Obligación de documentación a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido"*.

La repercusión de la cuota del IECDP en factura como consecuencia de la no aportación en plazo (previa o simultáneamente a la entrega del gasóleo), no cabe modificarla a través de la vía directa del artículo 15 del Reglamento de facturación puesto que se trata realmente de una cuota determinada correctamente.

Por tanto, en el supuesto de que el adquirente consumidor final justifique, con cualquier medio admitido en Derecho, el uso del gasóleo adquirido a los fines que otorgan la aplicación del tipo reducido, podría rectificarse la repercusión por parte del sujeto pasivo.

Llegados a este punto, corresponde determinar si la declaración a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley 5/1986, tiene validez para justificar la rectificación de la repercusión; a juicio de este centro directivo debe darse una respuesta negativa.

La declaración actuaría como documento de presunción de destino previsible del gasóleo adquirido al uso concreto expresado en el precepto legal señalado en este párrafo, siempre y cuando se presente con carácter previo o simultáneo a la entrega realizada por el sujeto pasivo; ahora bien, dicha declaración pierde toda virtualidad si no se presenta en plazo; ya que no se trataría de aplicar el tipo reducido bajo el principio de destino previsible, sino ante la aplicación de dicho tipo bajo la acreditación suficiente, por cualquier medio admitido en derecho, de que se ha destinado al uso concreto al que se vincula el beneficio fiscal. Debe tenerse en cuenta que la no presentación de la declaración previa o simultánea a la entrega se justifica con carácter general en el hecho de que el destino previsible no fuera su uso en la actividad que habilita la aplicación del tipo reducido, pero posteriormente se afectase al uso que permite disfrutar del beneficio fiscal. En definitiva, la exigencia de la aplicación del tipo reducido con posterioridad a su entrega requiere las pruebas, por cualquier medio admitido en derecho, de que el gasóleo adquirido ha sido utilizado en los fines que justifican la aplicación del tipo reducido.

La cuestión siguiente es determinar cuál es el procedimiento para ejecutar la rectificación de la repercusión, partiendo de que no cabe modificarla a través de la vía directa del artículo 15 del Reglamento de facturación puesto que se trata realmente de una cuota determinada correctamente.

Sin entrar en su análisis, el procedimiento que debe utilizarse es la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo donde se ha declarado la cuota repercutida, conforme a lo establecido en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.

No obstante, cuando la rectificación de una autoliquidación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no origine una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la rectificación."

El desarrollo de este precepto legal se encuentra recogido en los artículos 126 al 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. En concreto su artículo 129 dispone:

"*Artículo 129. Especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas.*

1. Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza.

3. Cuando se trate de cuotas indebidamente repercutidas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, el obligado tributario que efectuó la repercusión podrá optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en

el párrafo b) del artículo 89.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. Cuando la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas, se aplicará lo dispuesto en los artículos anteriores, con las siguientes especialidades:

a) La resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica, fuera competente respecto del obligado tributario que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita.

En los Impuestos Especiales la resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del establecimiento del obligado tributario que efectuó la repercusión, excepto en el caso de centralización autorizada de los ingresos en que será competente el que, según la normativa de organización específica, corresponda al obligado tributario que efectuó la repercusión.

En aquellos casos en los que a la vista de la solicitud presentada y de la documentación que se deba acompañar para fundamentar la misma resulte acreditado que no concurren los requisitos para proceder a la rectificación de la autoliquidación, la resolución corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del obligado tributario que inició el procedimiento. En estos casos no será de aplicación lo previsto en el párrafo d) de este apartado.

b) La solicitud podrá hacerse desde que la actuación de retención, la detracción del ingreso a cuenta o la actuación de repercusión haya sido comunicada fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que este ha tenido conocimiento de ello.

Cuando la solicitud de rectificación se presente antes de la finalización del plazo de declaración en que hubiera de presentarse la autoliquidación cuya rectificación se solicita, se considerará como periodo de interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo para resolver el procedimiento el tiempo transcurrido desde la fecha de presentación hasta la fecha de finalización de dicho plazo de declaración.

c) En la solicitud, además de las circunstancias previstas en el artículo 126.4 de este reglamento, se harán constar el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del retenedor o persona o entidad que efectuó el ingreso a cuenta repercutido o del obligado tributario que efectuó la repercusión.

La solicitud deberá acompañarse de los documentos justificantes de la retención, ingreso a cuenta o repercusión indebidamente soportados.

d) En la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al retenedor o al obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que efectuó la repercusión, que deberán comparecer dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno.

Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por periodos de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y apor-

tar las pruebas oportunas. A estos efectos, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten.

e) La liquidación provisional o la resolución denegatoria que ponga término al procedimiento se notificará a todos los obligados tributarios.

f) En el supuesto de que la resolución estimatoria fuera recurrida por el retenedor, por el obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que realizó la repercusión, aquella no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza."

El artículo 15.1.e) del Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el artículo único del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante, Reglamento de revisión), regulador de los supuestos de devolución, dispone:

"*1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:*

(...)

e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior."

El citado apartado 3 del artículo 14 del Reglamento de revisión dispone:

"*3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.*"

El apartado 1 del artículo 14 que se menciona dispone:

"*1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:*

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizados ingresos indebidos en el tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

(...)

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión."

Por último, el artículo 14.2.c) del Reglamento de revisión dispone:

"*2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:*

(...)

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercuta indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible."

TERCERO.- Hasta aquí hemos analizado la situación cuando el adquirente del gasóleo es quien lo utiliza directamente en el uso que habilita la aplicación del tipo reducido. Corresponde examinar a continuación el régimen de aplicación del tipo reducido cuando el destinatario de la entrega del gasóleo sujeta y no exenta del IECDP es un mero revendedor del gasóleo y que el consumidor final del gasóleo es un tercero, que puede ser o no el que adquiera el gasóleo al primer revendedor.

En cualquier caso, de resultar aplicable el tipo reducido el beneficiario directo sería el primer revendedor que soportaría la cuota repercutida con aplicación del tipo reducido, y el beneficiario indirecto sería el consumidor final que se presume que en el precio de adquisición del gasóleo está incorporado la cuota repercutida por el sujeto pasivo al tipo reducido y soportada por el primer revendedor.

En este supuesto la aplicación del tipo reducido no se efectúa con la mera presentación de una declaración que actuaría como documento de presunción de destino previsible del gasóleo con el contenido mínimo señalado anteriormente. En este caso, se exige que en el momento del devengo de IECDP, como consecuencia de la entrega del sujeto pasivo al revendedor exista certeza de que el destinatario de la entrega que realice el primer revendedor o ulteriores revendedores, cumplan las condiciones para la aplicación del tipo reducido.

La existencia de certeza que exige la normativa requiere un conocimiento seguro y claro, de una certidumbre y evidencia por parte del primer revendedor de que el gasóleo que adquiere al sujeto pasivo será utilizado en los fines que justifican la aplicación del tipo reducido.

Por tanto, el primer revendedor (el adquirente del gasóleo al sujeto pasivo) estará obligado a aportar al sujeto pasivo, previa o simultáneamente a la entrega del gasóleo del IECDP, una declaración en los que justifique el cumplimiento de los requisitos para la aplicación del tipo reducido, identificando al adquirente que utilizará el gasóleo en los fines que justifica la aplicación del tipo reducido.

Ahora bien y a distinción del supuesto de que el destinatario de la entrega del gasóleo sujeta y no exenta al IECDP no fuera revendedor sino quien afecta el gasóleo adquirido al uso industrial, el primer revendedor además de dicha declaración deberá aportar al sujeto pasivo las pruebas, por cualquiera de los medios admitidos en derecho, que acrediten con certeza que el segundo u ulterior adquirente utilizará el gasóleo en la actividad que permite la aplicación del tipo reducido.

La no aportación por parte del primer revendedor de la declaración y de las pruebas que acrediten que el destino del gasóleo será su uso como combustible en los fines que autoriza la exigencia del tipo reducido, impedirá la aplicación de éste a la entrega realizada por el sujeto pasivo.

En este caso, no nos encontramos ante el cumplimiento de una mera obligación formal, sino ante la necesidad de la aportación de pruebas del destino del gasóleo a los usos que habilita la aplicación del tipo reducido. Estamos, por tanto, ante una exigencia sustantiva y fundamental por lo que su no aportación previa o simultánea a la entrega del gasóleo por parte del sujeto pasivo, impide la exigencia de aplicación del tipo reducido. Exigencia sustantiva que resulta lógica y adecuada teniendo en cuenta que pudiera ser aducida la aplicación del tipo reducido no por el destinatario del gasóleo transmitido por el primer revendedor, sino por el segundo, tercero, etc. adquirente, haciendo incontrolable y compleja la aplicación del IECDP.

CUARTO.- Establecido el marco general del régimen de aplicación del tipo reducido del gasóleo previsto en el epígrafe 2.2 de la tarifa segunda del artículo 9 de la Ley 5/1986, entramos a examinar las concretas cuestiones planteadas por la entidad consultante que exponemos textualmente.

- Un distribuidor que compra gasóleo a un mayorista para, posteriormente, venderlo a su cliente que le presenta la declaración de uso bonificado y le reclama la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre combustibles ¿cómo debe proceder el distribuidor si ha pagado al mayorista el tipo general del gasóleo, pero el cliente le exige la aplicación del tipo reducido?

Conforme a lo manifestado, no sería de aplicación del tipo reducido porque en el momento del devengo del IECDP no existía certeza del destino en los usos que habilitan la aplicación del tipo reducido.

- El distribuidor que compra a un mayorista y tiene previsto vender el gasóleo a un cliente que presenta la declaración de uso bonificado y, por lo tanto, con aplicación del tipo reducido del impuesto sobre combustibles ¿puede exigir al mayorista que le venda directamente el gasóleo con aplicación del tipo reducido?

El adquirente del gasóleo cuya entrega está sujeta y no exenta al IECDP, podría exigir al sujeto pasivo del IECDP la aplicación del tipo reducido, siempre y cuando con anterioridad o de forma simultánea al devengo del Impuesto aporte la siguiente documentación:

i) Declaración suscrita por él en los que justifique el cumplimiento de los requisitos para la aplicación del tipo reducido con el contenido mínimo señalado anteriormente, identificando al adquirente que utilizará el gasóleo en los fines que justifica la aplicación del tipo reducido.

ii) Las pruebas por cualquier medio admitido en derecho de que el destinatario de la entrega realizada por el revendedor utilizará el gasóleo en los fines que permite la aplicación del tipo reducido.

- Dicho de otro modo, este distribuidor ¿debe presentar esa misma declaración a su proveedor mayorista para que, ya desde origen, se devengue el impuesto al tipo reducido?

Ya se ha dado debida respuesta en la contestación a la cuestión anterior.

- Si el cliente presenta una declaración de uso de gasóleo tipo reducido en una fecha concreta, pero desde el 1 de enero de 2024 había tenido compras de gasóleo para usos que tienen derecho a la aplicación del tipo reducido ¿puede exigir una rectificación de las facturas de suministros de gasóleo anteriores a la fecha de la declaración para que se le aplique el tipo reducido con carácter retroactivo a las compras anteriores a la fecha que consta en la declaración?

Debe matizarse que la declaración siempre debe ser suscrita y aportada al sujeto pasivo por el adquirente de la entrega de gasóleo efectuada por aquél.

En el caso planteado únicamente cabe la rectificación de la repercusión mediante la solicitud de devolución de ingresos indebidos a través de la petición de rectificación de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, cuando quien utiliza el gasóleo adquirido a los usos que permite la aplicación del tipo reducido sea el destinatario de la entrega realizada por el sujeto pasivo.

En el caso de que el adquirente del gasóleo que se convierte en consumidor final no sea el destinatario de la entrega sujeta y no exenta del IECDP, no cabe la aplicación del tipo reducido porque la regulación exige que en el momento del devengo exista certeza de quién será el adquirente que utilizará el gasóleo en los usos que habilita la aplicación del tipo reducido.

- Un consumidor final con derecho a la aplicación del tipo reducido, pero que ha comprado el gasóleo con aplicación del tipo general ¿puede solicitar a la Hacienda canaria la devolución de la diferencia del importe que existe entre el tipo general y el tipo reducido "a posteriori"?

La respuesta es positiva pero siempre que fuera el destinatario del gasóleo entregado por el sujeto pasivo del IECDP. La petición de devolución será a través de solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 10 de mayo de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez