PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias. Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo.	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 y 4.2 Ley 20/1991 Art. 12.2 Ley 20/1991 Art. 13 Ley 20/1991 Art. 15.1.b) Ley 20/1991 Arts. 27.1.1º.p) Ley 20/1991 Art. 71 Ley 20/1991 Art. 72 Ley 20/1991 Art. 74 Ley 20/1991 Art. 75 Ley 20/1991 D.A. Duodécima Ley 20/1991. Anexo IV Ley 20/1991 Art. 3 Ley 5/1986 Art. 11.2.c) Ley 5/1986 Art. 15 RD 2538/1994 Art. 16 RD 2538/1994 Anexo RD 2538/1994 Art. 10.5.a) Reglamento IECDP Art. 29 D.145/2006

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante quiere solicitar un Depósito REF, de carácter público, y también un depósito fiscal a efectos del IECD para almacenar productos petrolíferos, en concreto gasóleos y fueloil, que van a estar destinados al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional, y plantea cuál es el tratamiento fiscal en el IGIC, AIEM e IECDP de las operaciones que se van a realizar en el depósito REF.

Según precisa el escrito de consulta, la operativa del depósito REF, para productos propios y de terceros, será la siguiente:

1º) La mercancía se introduce en las Islas Canarias mediante transporte marítimo, siendo el titular de dichos productos petrolíferos una compañía comunitaria que no coincide con la titular del depósito.

2º) En el depósito dicha carga será transferida a otra compañía no titular del depósito.

3º) La propiedad de la carga se transmitiría a la titular del depósito (la consultante), para destinarla a la exportación como suministro a buques afectos a la navegación marítima internacional.

4º) La titular del depósito fiscal descargaría en gabarras los productos petrolíferos, para ser suministrados a buques afectos a la navegación marítima internacional, entendiendo que esta descarga está directamente vinculada a la exportación, sea la gabarra titularidad o no de la dueña de la carga.

Interesa destacar que en el propio escrito de consulta se hace referencia a un párrafo de la contestación a la consulta vinculante número 1372, de 7 de septiembre de 2010, en la que se manifestaba:

"Que la colocación de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos en la Zona Franca no tiene ninguna incidencia en el devengo del IECDP, ya que el devengo de este Impuesto se produce con motivo de la entrega de estos productos por los mayoristas, y no antes en la

importación, como ocurre, por ejemplo, con el Impuesto estatal sobre Hidrocarburos."

Es cierto, como dice el escrito de consulta, que en la contestación no se diferencia entre titulares de Zona Franca o Depósitos Francos, Aduaneros o Fiscales; pero no es menos cierto, como dice la sociedad consultante, que el impuesto no se devenga con carácter previo a la importación, por lo que hay que entender –así lo precisa la consultante- que el impuesto del titular del Depósito Fiscal se devengaría cuando se produzca la salida del producto del depósito, salvo que sea una operación exenta como es el caso, según se determina en la normativa correspondiente del IGIC y del AIEM.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1ª) Están exentas del IGIC las operaciones de entrega y de importación de petróleo y de los productos derivados de su refino que se expidan o transporten a un depósito REF, para ser colocados al amparo de este régimen. Las entregas que se realicen dentro del depósito REF igualmente se encuentran exentas de IGIC. Por su parte, la salida del depósito REF del petróleo y de los productos derivados de su refino con destino al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional tiene la consideración en el IGIC de una operación, asimilada a la exportación, de naturaleza exenta.

2ª) Las entregas por los productores de combustibles incluidos en alguna de las partidas del Anexo IV de la Ley 20/1991, destinados a un depósito REF, o las importaciones que se realicen al amparo de un régimen de depósito REF, se encuentran exentas del AIEM en la forma y con los requisitos reglamentarios establecidos. También están exentas las entregas de bienes que se encuentren en un depósito REF mientras los bienes permanezcan en dichas situaciones y se cumpla con lo establecido en la legislación aplicable. Si los productos salen del depósito con el objeto de suministrar a buques afectos a la navegación marítima internacional, esta operación esta exenta del AIEM al ser una operación asimilada a la exportación.

3ª) La importación de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos no constituye hecho imponible del IECDP.

4) Las entregas de estos productos dentro del depósito fiscal a una empresa distinta del titular del depósito y por esta última al titular del depósito constituyen operaciones que se realizan en régimen de suspensión del IECDP, de acuerdo con el artículo 10.5 f) del Decreto 22/1987 al efectuarse estas operaciones dentro de un depósito fiscal. En el momento de la salida de estos productos del depósito se devengará el Impuesto por la entrega realizada por el titular del depósito, y es sujeto pasivo el propio titular del depósito fiscal.

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca tanto del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), como del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM) y del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (IECDP), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante quiere solicitar un Depósito REF, de carácter público, y también un depósito fiscal a efectos del IECDP para almacenar productos petrolíferos, en concreto gasóleos y fueloil, que van a estar destinados al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional, y plantea cuál es el tratamiento fiscal en el IGIC, AIEM e IECDP de las operaciones que se van a realizar en el depósito REF y en el depósito fiscal a efectos del IECDP.

Según precisa el escrito de consulta, la operativa del depósito REF, para productos propios y de terceros, será la siguiente:

1º) La mercancía se introduce en las Islas Canarias mediante transporte marítimo, siendo el titular de dichos productos petrolíferos una compañía comunitaria que no coincide con la titular del depósito.

2º) En el depósito dicha carga será transferida a otra compañía no titular del depósito.

3º) La propiedad de la carga se transmitiría a la titular del depósito (la consultante), para destinarla a la exportación como suministro a buques afectos a la navegación marítima internacional.

4º) La titular del depósito fiscal descargaría en gabarras los productos petrolíferos, para ser suministrados a buques afectos a la navegación marítima internacional, entendiendo que esta descarga está directamente vinculada a la exportación, sea la gabarra titularidad o no de la dueña de la carga.

Interesa destacar que en el propio escrito de consulta se hace referencia a un párrafo de la contestación a la consulta vinculante número 1372, de 7 de septiembre de 2010, en la que se manifestaba:

"Que la colocación de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos en la Zona Franca no tiene ninguna incidencia en el devengo del IECDP, ya que el devengo de este Impuesto se produce con motivo de la entrega de estos productos por los mayoristas, y no antes en la importación, como ocurre, por ejemplo, con el Impuesto estatal sobre Hidrocarburos."

Es cierto, como dice el escrito de consulta, que en la contestación no se diferencia entre titulares de Zona Franca o Depósitos Francos, Aduaneros o Fiscales; pero no es menos cierto, como dice la sociedad consultante, que el impuesto no se devenga con carácter previo a la importación, por lo que hay que entender –así lo precisa la consultante- que el impuesto del titular del Depósito Fiscal se devengaría cuando se produzca la salida del producto del depósito, salvo que sea una operación exenta como es el caso, según se determina en la normativa correspondiente del IGIC y del AIEM.

SEGUNDO.- Este Centro Directivo ya examinó en la consulta tributaria vinculante número 1372, de 7 de septiembre de 2010, el régimen tributario en el IGIC, en el AIEM y en el IECDP de las

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

operaciones de almacenamiento y distribución de combustible en una Zona Franca. Haciendo aplicación de la doctrina de esta consulta al presente caso, cabe señalar en relación con el IGIC:

- Primero, que el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece la sujeción al Impuesto, por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios, las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Por su parte, el número 2 de este mismo artículo 4 dispone que están sujetas al IGIC, por el concepto de importaciones de bienes, la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.

- Segundo, que el artículo 27.1.1º.p) de la Ley 20/1991 ordena que el tipo cero ha de aplicarse a las entregas de petróleo y de los productos derivados de su refino. Asimismo, el número 2 de este mismo artículo 27 establece que las importaciones de bienes serán gravadas a los tipos impositivos previstos en el número 1 de dicho artículo, para las entregas de bienes de la misma naturaleza; es decir, el tipo cero se aplicará también a las importaciones de petróleo y de los productos derivados de su refino.

- Tercero, que el artículo 16 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante, Real Decreto 2538/1994), establece, de una parte, la exención de las entregas de bienes expedidos o transportados a las áreas exentas u otros depósitos autorizados, entre los que se encuentran los depósitos REF y, de otra, la de las entregas dentro de estas áreas y depósitos.

- Cuarto, que el artículo 15.1.b) de la Ley 20/1991 dispone que están exentas "las importaciones de bienes que se coloquen en régimen de depósitos, mientras permanezcan en dichas situaciones sin ser utilizados o consumidos.

- Y quinto y último, que el artículo 29.9 del Reglamento de gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Decreto 145/2006, de 24 de octubre), exige a la entrada en el Depósito REF la declaración de la vinculación al régimen, y a su salida la presentación de declaración de exportación o de importación o la declaración correspondiente para situar los bienes en el régimen especial de importación que se solicite.

Basta la lectura de estos artículos de la legislación del REF para comprender que el régimen tributario en el IGIC de los bienes y productos que se coloquen en un depósito REF se define por las siguientes notas:

- de una parte, por la exención de la operación de entrega de petróleo y de los productos derivados de su refino que se expidan o transporten a los depósitos.

- de otra, por la exención también de las importaciones de petróleo y de los productos derivados de su refino que se coloquen en régimen de depósito REF, mientras permanezcan sin ser utilizados o consumidos

- de otra, por la exención de las entregas efectuadas dentro del depósito REF, siempre que la autorización del depósito concedida por al Administración Tributaria Canaria permita las entregas de bienes dentro del régimen (Depósito público).

- y finalmente, por la sujeción al tipo cero del IGIC del petróleo y de los productos derivados de su refino, cuando salgan estos productos del depósito para su distribución en el mercado de las islas.

En el caso presente objeto de consulta los combustibles situados en régimen de depósito REF, según precisa el escrito presentado, van a destinarse al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional, con lo cual, sea la gabarra titularidad o no de la dueña de la carga, le es

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

plenamente aplicable el artículo 12.2 de la Ley 20/1991 que establece que están exentas del IGIC las siguientes operaciones:

> *" Las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de los siguientes buques:*
>
> *1º.- Los que realicen navegación marítima internacional.*
>
> *2º.- Los afectos al salvamento o a la asistencia marítima.*
>
> *3º.- Los afectos a la pesca costera y de altura, sin que la exención se extienda a las provisiones de a bordo. (...)"*

En aclaración de este precepto la Disposición Adicional Duodécima de la Ley 20/1991 define los conceptos de navegación marítima internacional y de productos de avituallamiento con los siguientes términos:

> *"Navegación marítima internacional: la que se realice por buques a través de aguas marítimas en los siguientes casos:*
>
> *a) La que se inicie en un puerto situado en el ámbito espacial de aplicación del impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado fuera de dicho ámbito espacial.*
>
> *b) La que se inicie en un puerto situado fuera del ámbito espacial de aplicación del impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado dentro o fuera de dicho ámbito espacial.*
>
> *c) La que se inicie y finalice en cualquier puerto, sin realizar escalas, cuando la permanencia en aguas situadas fuera del mar territorial del ámbito espacial de aplicación del impuesto exceda de cuarenta y ocho horas.*
>
> *Lo dispuesto en esta letra c) no se aplicará a los buques que realicen actividades comerciales de transporte remunerado de personas o mercancías.*
>
> *En este concepto de navegación marítima internacional no se comprenderá las escalas técnicas realizadas para repostar, reparar o servicios análogos.*
>
> *Segundo. Que un buque está afecto a la navegación marítima internacional, cuando sus recorridos en singladuras de dicha navegación representen más del 50 por 100 del total recorrido efectuado durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:*
>
> *a) El año natural anterior a la fecha en que se efectúen las correspondientes operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.*
>
> *b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación, importación, fletamento total o arrendamiento del buque o en los de desafectación de los fines de salvamento, asistencia marítima y pesca costera, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el período a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.*
>
> *Este criterio se aplicará también en relación con las operaciones mencionadas en la letra anterior cuando se realicen después de las citadas en la presente letra.*
>
> *A efectos de lo dispuesto en esta letra, se considerará que la construcción de un buque ha finalizado en el momento de su matriculación definitiva en el Registro Marítimo correspondiente.*
>
> *Si transcurridos los períodos a que se refiere esta letra b), el buque no cumpliese los requisitos que determinan la afectación a la navegación marítima internacional, se*

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

regularizará su situación tributaria en relación con las operaciones de este apartado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8, apartado 2, de esta Ley.

(...)

Quinto. Productos de avituallamiento: las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico y los productos accesorios de a bordo.

Se entenderá por:

(...)

b) Combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de usos técnicos: los productos destinados a la alimentación de los órganos de propulsión o al funcionamiento de las demás máquinas y aparatos de a bordo. (...).”

Abundando en estas definiciones, el mismo artículo 15 del Real Decreto 2538/1994 establece:

“Están exentas las siguientes operaciones:

(...)

1ª. Se considerará navegación marítima internacional la que se realice por buques a través de aguas marítimas en los siguientes supuestos:

a) La que se inicie en un puerto situado en el ámbito espacial de aplicación del impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado fuera de dicho ámbito espacial.

b) La que se inicie en un puerto situado fuera del ámbito espacial de aplicación del impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado dentro o fuera de dicho ámbito espacial.

c) La que se inicie y finalice en cualquier puerto, sin realizar escalas, cuando la permanencia en aguas situadas fuera del mar territorial del ámbito espacial de aplicación del impuesto exceda de cuarenta y ocho horas.

Lo dispuesto en esta letra c) no se aplicará a los buques que realicen actividades comerciales de transporte remunerado de personas o mercancías.

En este concepto de navegación marítima internacional no se comprenderán las escalas técnicas realizadas para repostar, reparar o servicios análogos.

2ª. Se considerará que un buque está afecto a la navegación marítima internacional, cuando sus recorridos en singladuras de dicha navegación representen más del 50 por 100 del total recorrido efectuado durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:

a) El año natural anterior a la fecha en que se efectúen las correspondientes operaciones de reparación, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.

b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación o importación del buque o en los de desafectación de los fines de salvamento, asistencia marítima y pesca costera, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el período a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente. Este criterio se aplicará también en relación con las operaciones mencionadas en la letra anterior cuando se realicen después de las citadas en la presente letra. A efectos de lo dispuesto en esta letra, se considerará que la construcción de un buque ha finalizado en el momento de su matriculación definitiva en el Registro Marítimo correspondiente.

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

Si transcurridos los períodos a que se refiere esta letra b), el buque no cumpliese los requisitos que determinan la afectación a la navegación marítima internacional, se regularizará su situación tributaria en relación con las operaciones de este apartado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9º, número 2, de este Reglamento.

(...)

3. Las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de los siguientes buques:

1º. Los que realicen navegación marítima internacional definida en el número 1 de este artículo.

2º. Los afectos al salvamento o a la asistencia marítima.

3º. Los afectos a la pesca costera o de altura, sin que la exención se extienda a las provisiones de a bordo.

En ningún caso estarán exentas las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de buques deportivos o de recreo o, en general, de uso privado.

Se considerarán productos de avituallamiento los definidos como tales en el anexo de este Reglamento. (...)"

Particular interés tiene el Anexo del Real Decreto 2538/1994 que establece que a los efectos de lo dispuesto en su articulado se considera:

"Productos de avituallamiento: Las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico y los productos accesorios de a bordo.

Se entenderá por:

(...)

b) Combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico: Los productos destinados a la alimentación de los órganos de propulsión o al funcionamiento de las demás máquinas y aparatos de a bordo.

(...)

La exención quedará condicionada a los siguientes requisitos:

a) El proveedor de los productos de avituallamiento deberá tener en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, el duplicado de la factura que expida y una declaración suscrita por la persona o entidad que explote el buque en la que se declare el destino de dichos productos que justifique la aplicación de la exención.

b) La puesta de los productos de avituallamiento a bordo de los buques se acreditará mediante el correspondiente documento de embarque, cuya copia deberá remitirse por el titular de la explotación de los referidos medios de transporte al proveedor de dichos productos, en el plazo del mes siguiente a su entrega.

No obstante, la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias podrá establecer procedimientos simplificados para acreditar el embarque de los productos de avituallamiento a que se refiere el párrafo anterior."

Resumiendo todo lo expuesto, podemos concluir que en el caso objeto de consulta, la salida del petróleo y de los productos derivados de su refino en régimen de depósito REF con destino al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional constituye, a efectos del IGIC,

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

una operación asimilada a la exportación, sea la gabarra titularidad o no del dueño de la carga, y, por tanto, la operación está exenta del Impuesto.

TERCERO.- Una segunda cuestión que plantea la consulta es la del régimen de estos productos en el AIEM. A los meros efectos explicativos, basta señalar que la importación de un producto estará sujeto al AIEM cuando el bien aparezca incluido en alguna de las partidas del Anexo IV de la Ley 20/1991, y en el caso de las entregas interiores, es necesario para que la operación esté sujeta que el bien esté incluido en este anexo IV y que sea además producido por el empresario transmitente. Por lo que se refiere a los combustibles derivados del petróleo, debe precisarse que el Anexo IV incluye una amplia variedad de combustibles en el apartado de producción y refino de petróleo, con el detalle que a continuación se indica:

2710114100	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 g. por litro con un octanaje inferior a 95	7 euros/1000 litros
2710114500	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 g. por litro con un octanaje igual o superior a 95 pero inferior a 98	7 euros/1000 litros
2710114900	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 1,013 g. por litro con un octanaje igual o superior a 98	7,5 euros/1000 litros
2710115100	Las demás gasolinas con un contenido en plomo superior a 0,013 g. por litro con un octanaje inferior a 98	7,5 euros/1000 litros
2710119000	Los demás aceites ligeros	7,5 euros/1000 litros
2710192100	Aceites medios carburorreactores	8,5 euros/1000 litros
2710192500	Los demás aceites medios	8,5 euros/1000 litros
2710194100	Aceites pesados o gasóleos que se destinen a otros usos con un contenido en azufre inferior o igual al 0,05 por 100	6,5 euros/1000 litros
2710194500	Aceites pesados o gasóleos que se destinen a otros usos con un contenido en azufre superior al 0,05 por 100 pero inferior o igual al 0,2 por 100	6,5 euros/ 1000 litros
2710194900	Aceites pesados o gasóleos que se destinen a otros usos con contenido en azufre superior al 0,2 por 100	6,5 euros/1000 litros
2710195500	Fuel que se destine a una transformación química mediante un tratamiento distinto de los definidos para la subpartida 27101951	4 euros/Tm
2710196100	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre inferior o igual al 1%	4 euros/Tm
2710196300	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre superior al 1% sin exceder del 2%	4 euros/Tm

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

2710196500	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre superior al 2% sin exceder del 2,8%	4 euros/Tm
2710196900	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre superior al 2,8%	4 euros/Tm
2711121100	Propano de pureza igual o superior al 99% que se destine a ser empleado como carburante o como combustible.	12 euros/ Tm
2711121900	Propano de pureza igual o superior al 99% que se destine a otros usos.	12 euros/ Tm
2711129400	Propano los demás, que se destinen a otros usos de pureza superior al 90% pero inferior al 99%.	12 euros/ Tm
2711129700	Propanos los demás, que se destinen a otros usos. Los demás.	12 euros/ Tm
2711139100	Butano que se destinen a otros usos de pureza superior al 90% pero inferior al 95%.	12 euros/ Tm
2711139700	Los demás butanos no comprendidos en las partidas anteriores.	12 euros/ Tm
2713200000	Betún de petróleo.	4 euros/ Tm
2713909000	Demás residuos de aceites de petróleos o de minerales bituminosos, los demás.	4 euros/ Tm
2715	Mezclas bituminosas a base de asfalto o de betún natural; de betún de petróleo; de alquitrán mineral o de brea de alquitrán mineral (por ejemplo: mastiques bituminosos y «CUT BACKS»).	4 euros/ Tm

Esto supuesto, es necesario añadir tres precisiones:

- primera, que el artículo 72 de la Ley 20/1991 establece la exención del Arbitrio de "*las entregas de bienes destinados a ser introducidos en (...) depósitos. Igualmente están exentas las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas o al amparo de los regímenes a que se refiere el artículo 74 de esta Ley mientras permanezcan en dichas situaciones y se cumpla, en su caso, lo establecido en la legislación aplicable."*

- segunda, que la importaciones de bienes que se realicen al amparo de un régimen de depósito se encuentra exenta de AIEM, en la forma y con los requisitos reglamentarios, conforme establece el artículo 74 de la Ley 20/1991.

- y tercera, que el artículo 75.dos.2.1º establece que cuando se trate de importaciones de bienes que se encuentren en depósito o estén vinculados al régimen de depósito, el devengo se producirá en el momento en que los bienes salgan del depósito o abandonen el mencionado régimen.

Por lo demás, debe puntualizarse que si bien el artículo 75.Dos.2.4º de la Ley 20/1991 establece una regla especial de devengo en las importaciones de bienes sujetas al AIEM que concierne a las "*operaciones relativas a bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación exigibles en Canarias*", esta regla no afecta a las importaciones de bienes sujetas al IECDP, dado que este tributo no es un impuesto de fabricación sino sobre las entregas que realicen los comerciantes mayoristas. Así se desprende del artículo 1 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre Combustibles derivados del petróleo, cuando define la naturaleza de impuesto como un impuesto sobre "*consumos específicos*" que "*grava (...) las entregas mayoristas de los citados combustibles, cuyo consumo se realice en el ámbito de la Comunidad Autónoma de*

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

Canarias". Lo mismo debe decirse también respecto de las entregas interiores sujetas al AIEM, en las que el artículo 75.Uno.2.3º de la Ley 20/1991, en paralelo a lo que se ha dicho para las importaciones de bienes, establece que *"en las operaciones relativas a bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación exigibles en Canarias, el momento del devengo quedará diferido al del devengo del respectivo impuesto especial de fabricación, si éste tiene lugar en un momento posterior al establecido en la regla general contemplada en el apartado 1 anterior."*

De lo dicho se sigue que el régimen en el AIEM de los combustibles que se coloquen en un depósito REF se define por estas cuatro notas:

a) La exención de las entregas de combustible que se introduzca en los depósitos, para ser colocadas al amparo de este régimen de depósito.

b) La exención de las entregas de combustible que se encuentren en régimen de depósito, entendiendo que el AIEM es un impuesto de carácter monofásico que únicamente grava las entregas realizadas por el empresario productor.

c) La exención de las importaciones de combustibles que se coloquen en un depósito para ser colocadas al amparo de este régimen de depósito.

d) Y el devengo del AIEM cuando el combustible salga del depósito. No obstante, debe precisarse que si este combustible sale con destino al mercado interior, la operación está sujeta al Impuesto. Si su destino es la exportación, este efecto jurídico se enerva por el artículo 71.2 a) de la Ley 20/1991 al disponer este artículo que está exenta del AIEM la entrega de productos de avituallamiento puestos a bordo de los buques que realicen navegación marítima internacional.

Es claro, por tanto, que la salida del depósito REF del gasóleo y fueloil con destino al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional, es una entrega exenta del AIEM que la propia Ley 20/1991 asimila a la exportación.

CUARTO.- La tercera y última cuestión que plantea la consulta es la relativa al IECDP, impuesto que aparece regulado en nuestro ordenamiento autonómico por 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). Son cinco las notas de este Impuesto que debemos destacar:

- Primera, que el hecho imponible del IECDP está constituido, según dispone el artículo 3 de la Ley, por la entrega realizada por los *"comerciantes mayoristas de los productos relacionados en el artículo 9 de (dicha) Ley, con contraprestación económica o sin ella*".

- Segunda, que la importación no constituye hecho imponible de este Impuesto Especial.

- Tercera, que la entrada desde el exterior de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos en Canarias para ser colocados al amparo del régimen de depósito fiscal, no constituye una operación que tenga incidencia en este Impuesto, ya que, como se ha dicho, la importación es una operación no sujeta.

- Cuarta, que las entregas de estos productos dentro del depósito fiscal a una empresa distinta del titular del depósito y por esta última al titular del depósito constituyen operaciones que se realizan en régimen de suspensión del IECDP, de acuerdo con el artículo 10.5 f) del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Combustibles derivados del petróleo, aprobado por Decreto del Gobierno de Canarias 22/1987, de 13 de marzo (en adelante, Decreto 22/1987), al efectuarse estas operaciones dentro de un depósito fiscal. En el momento de la salida de esos productos del depósito se devengará el Impuesto por la entrega realizada por el titular del depósito, y es sujeto pasivo el propio titular del depósito fiscal.

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

- Quinta, que el artículo 10.a) de la Ley 5/1986 dispone que estarán exentas la venta que se destine directamente a la exportación. A estos efectos, el artículo 11.2.c) de la Ley 5/1986 establece que tiene carácter de exportación el suministro de bienes con destino al avituallamiento de los buques que realicen navegación marítima internacional. En ningún caso se incluye en la exención, precisa este mismo artículo 11 de la Ley 5/1986, "*el avituallamiento de buques deportivos o de recreo o, en general, de uso privado"*. Por navegación marítima o aérea internacional, la Ley entiende *"la realizada partiendo del ámbito territorial de aplicación de cada impuesto y que concluya fuera del mismo o viceversa. Asimismo se considera navegación marítima internacional la realizada por buques afectos a la navegación en alta mar que se dedique a una actividad industrial, comercial o pesquera distinta del transporte, siempre que la duración de la navegación sin escalas exceda de cuarenta y ocho horas"* y "*productos de avituallamiento: las provisiones de a bordo, los combustibles y los carburantes"*. Por su parte, el artículo 10.5.a) del Decreto 22/1987 señala que se considera "*que un buque está afecto esencialmente a la navegación marítima internacional cuando más del cincuenta por ciento de la distancia recorrida en las singladuras realizadas durante cada año natural corresponda a dicha navegación*."

Hechas estas precisiones, es claro en el caso que nos ocupa que la operación se encuentra sujeta y exenta del IECDP al ser una venta destinada directamente a la exportación, dado que el combustible que sale del depósito fiscal es para al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional. Es necesario añadir, no obstante, que el artículo 12 de la Ley 5/1986 no es aplicable a esta operación, ya que, comoquiera que el devengo del IECDP se produce a la salida del depósito fiscal y la venta está destinada al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional, la operación, como hemos dicho, está exenta del Impuesto, lo que determina que no exista repercusión del Impuesto ni tampoco que se origine el derecho a la devolución al no existir en estos casos unas cuotas del Impuesto efectivamente soportadas.

QUINTO.- Resumiendo lo que hasta aquí se ha expuesto, pueden establecerse como criterios vinculantes de esta Dirección General de Tributos las siguientes conclusiones:

1ª) Están exentas del IGIC las operaciones de entrega y de importación de petróleo y de los productos derivados de su refino que se expidan o transporten a un depósito REF, para ser colocados al amparo de este régimen. Las entregas que se realicen dentro del depósito REF igualmente se encuentran exentas de IGIC. Por su parte, la salida del depósito REF del petróleo y de los productos derivados de su refino con destino al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional tiene la consideración en el IGIC de una operación, asimilada a la exportación, de naturaleza exenta.

2ª) Las entregas por los productores de combustibles incluidos en alguna de las partidas del Anexo IV de la Ley 20/1991, destinados a un depósito REF, o las importaciones que se realicen al amparo de un régimen de depósito REF, se encuentran exentas del AIEM en la forma y con los requisitos reglamentarios establecidos. También están exentas las entregas de bienes que se encuentren en un depósito REF mientras los bienes permanezcan en dichas situaciones y se cumpla con lo establecido en la legislación aplicable. Si los productos salen del depósito con el objeto de suministrar a buques afectos a la navegación marítima internacional, esta operación esta exenta del AIEM al ser una operación asimilada a la exportación.

3ª) La importación de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos no constituye hecho imponible del IECDP.

4) Las entregas de estos productos dentro del depósito fiscal a una empresa distinta del titular del depósito y por esta última al titular del depósito constituyen operaciones que se realizan en régimen de suspensión del IECDP, de acuerdo con el artículo 10.5 f) del Decreto 22/1987 al

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

efectuarse estas operaciones dentro de un depósito fiscal. En el momento de la salida de estos productos del depósito se devengará el Impuesto por la entrega realizada por el titular del depósito, y es sujeto pasivo el propio titular del depósito fiscal.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, a 24 de marzo de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673