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. 4.2 Ley 20/1991 Art. 8.1 Ley 20/1991 Art. 8.2.1º Ley 20/1991 Art. 12.2 de la Ley 20/1991 Art. 13.1.2º Ley 20/1991 Art. 15.1.b) Ley 20/1991 Art. 21.c) Ley 20/1991 Art. 67.1 Ley 20/1991 Art. 67.2.3º y 4º.a) Ley 20/1991 Art. 74 Ley 20/1991 Art. 76.1.b) Ley 20/1991 Art. 78.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 83.4 Ley 20/1991 Disp.adic.duodécima.quinto Ley 20/1991 Anexo IV Ley 20/1991 Art. 52.f) Ley 4/2012 Art. 3.1 Ley 5/1986 Art. 4.1 y 2 Ley 5/1986 Art. 5.1 Ley 5/1986 Art. 9.1 y 2 Ley 5/1986 Art. 10.a) Ley 5/1986 Art. 11 Ley 5/1986 Art. 12 Ley 5/1986 Art. 15.3 Real Decreto 2538/1994 Art. 82 Decreto 268/2011 Art. 110.9 Decreto 268/2011 Art. 4.1 Decreto 22/1987 Art. 5 Decreto 22/1987

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante es titular de un Depósito REF, de carácter público, un Depósito Aduanero y también un Depósito Fiscal en sus instalaciones de Las Palmas, donde se almacenan para su comercialización productos petrolíferos. Pretende comercializar gasóleo y fuelóleo para destinarlo al suministro de barcos afectos a la navegación marítima internacional de acuerdo con una operativa que expone.

Consulta la tributación de la comercialización que pretende efectuar respecto al IGIC, al AIEM y al IECDP.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VEÁSE CONTENIDO DE LA RESPUESTA

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 (en adelante, 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 entidad consultante es titular de un Depósito REF, de carácter público, un Depósito Aduanero y también un Depósito Fiscal en sus instalaciones de Las Palmas, donde se almacenan para su comercialización productos petrolíferos. Pretende comercializar gasóleo y fuelóleo para destinarlo al suministro de barcos afectos a la navegación marítima internacional de acuerdo con una operativa que expone de la forma siguiente:

Los productos se introducirían en las Islas Canarias desde la refinería que la entidad consultante tiene en la provincia de Castellón e irían directamente al Depósito REF y Depósito Fiscal, donde se almacenarían en régimen suspensivo. Una vez en el depósito y sin que los mismos se hayan despachado se destinarían al avituallamiento de buques afectos a la navegación marítima internacional. En este caso, el cliente de la entidad consultante sería un "trader" o intermediario que a su vez vendería el producto a los armadores o propietarios de los buques.

La entidad consultante suministraría el producto de cualquiera de las tres formas siguientes: bien poniendo el producto a bordo de los buques directamente por tubería, bien entregando el producto al intermediario en la gabarra que a su vez procedería a efectuar el avituallamiento a los buques fondeados, bien entregando el producto en cisterna al intermediario para que este proceda al suministro a los buques. En cualquiera de los tres casos mencionados el destino del producto sería siempre el avituallamiento de barcos en navegación marítima internacional.

De acuerdo con la operativa expuesta, se solicite conocer cuál es el tratamiento a efectos de IGIC, del AIEM y del IECDP de esta operativa.

En concreto interesa conocer si cualquiera de las tres formas de entrega al intermediario supone una operación interior en las Islas o por el contrario pueden considerarse operaciones asimiladas a exportación, dado que el destino final del producto es el avituallamiento a barcos en navegación marítima internacional. Si fuera este último caso, cuál sería la documentación necesaria para justificar la puesta a bordo del producto y que se cumplen las condiciones para la justificación de que el avituallamiento se ha producido de conformidad con los requisitos formales necesarios. Es decir, quién tendría la obligación de presentar el DUA de exportación y en su caso, a efectos del IGIC y del AIEM declaración suscrita por persona o entidad que explote el buque en la que se declare el destino de los productos que justifique la aplicación de la

exención, o bien la copia autorizada de la inscripción del buque en la lista del registro de matrícula que le faculte para la realización de la actividad que justifique la exención.

En el caso de que en cualquiera de las tres opciones pudiera considerarse que lo que hay es una venta interna previa en las Islas entre la entidad consultante y el "trader" intermediario, consulta si la entidad consultante debería repercutir el IGIC a su cliente intermediario (aunque a tipo cero de conformidad con la legislación vigente) y liquidar el AIEM a la importación en el momento en que el producto abandona el Depósito REF y Depósito Fiscal (AIEM que entienden que no pueden repercutir por separado en factura); y si el IECDP se devengaría por el hecho de que el producto abandone el Depósito Fiscal o por la venta mayorista, puesto que la importación no constituye hecho imponible de este impuesto especial, teniendo en cuenta que el "trader" intermediario destinarla el producto al avituallamiento. Se consulta, igualmente, si el intermediario podría pedir la devolución del mismo una vez demostrado con la documentación correspondiente el destino final del producto.

Por último, consulta cuál sería el factor determinante para que, en cualquier caso, la operativa fuera la de una operación asimilada a exportación y si ello se produciría por el hecho de que el producto sea suministrado directamente desde la Terminal de la entidad consultante en Las Palmas de Gran Canaria a los barcos, mediante albarán de entrega (como documento que acredite el embarque del producto de avituallamiento) y con independencia de la venta a un "trader" intermediario que a su vez vende posteriormente el producto al armador/propietario del buque.

SEGUNDO.- Analizaremos de forma independiente respecto al IGIC, AIEM e IECDP la tributación de las operaciones descritas por la entidad consultante. No serán objeto de examen ni las entregas de bienes entre el intermediario y el armador o propietario de los buques, puesto que son operaciones en las que no participa la entidad mercantil consultante, ni las obligaciones formales que deriven de dichas entregas.

Antes de entrar en el análisis independiente por los tributos objeto de consulta, debemos señalar que conforme a lo establecido en el apartado Quinto de la Disposición adicional duodécima de la Ley 20/1991, a los efectos del IGIC y del AIEM, se define por 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.

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

Debemos diferenciar los siguientes hechos imponibles:

A) Importación de bienes.

La entrada de bienes a Canarias, aunque procedan de la Península, tiene la consideración de importación sujeta al IGIC, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4.2, regulador del hecho imponible, y 8.1, regulador del concepto de importación de bienes, de la Ley 20/1991, que disponen:

- *"2. Asimismo, están sujetas al Impuesto 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."*

- *"1. A los efectos de este Impuesto, se define la importación como la entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la C.E.E. o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador."*

Por tanto, la entrada en Canarias de combustibles desde la refinería que la entidad consultante tiene en Castellón supone una importación sujeta al IGIC.

Señala la entidad consultante que el combustible objeto de importación irá directamente a un Depósito REF de carácter público del cual es titular. En este sentido, el artículo 15.1.b) de Ley 20/1991 dispone:

"1. Están exentas las operaciones que se relacionan a continuación siempre que se realicen de acuerdo con lo dispuesto en la legislación aplicable en las Islas Canarias:
(...)
b) Las importaciones de bienes que se coloquen en Zonas o Depósitos Francos o en régimen de Depósito, mientras permanezcan en dichas situaciones sin ser utilizados o consumidos."

Por tanto, la importación de combustibles con destino a un Depósito REF se encuentra sujeta y exenta del IGIC.

El apartado 9 del artículo 110 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), dispone:

"En el momento de la introducción en el Archipiélago, los bienes que se incluyan en el Régimen de Depósito REF deberán ser objeto de una declaración de vinculación al régimen. A la salida del depósito, el régimen se cancelará mediante 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."

La declaración de vinculación al Régimen de Depósito REF será efectuado por la entidad mercantil consultante mediante la declaración de importación regulada en la Sección 1º del Capítulo II del Título II del Reglamento de gestión.

B) Entrega de bienes.

La entidad mercantil consultante entrega el combustible objeto de importación a un intermediario. Se expresa en el escrito de petición de emisión de consulta que una vez el combustible se encuentra en el Depósito "*y sin que los mismos se hayan despachado se destinarían al avituallamiento de buques afectos a la navegación marítima internacional. En este caso, el cliente de la entidad consultante sería un "trader" o intermediario que a su vez vendería el producto a los armadores o propietarios de los buques.*

La entidad consultante suministraría el producto de cualquiera de las tres formas siguientes: bien poniendo el producto a bordo de los buques directamente por tubería, bien entregando el producto al intermediario en la gabarra que a su vez procedería a efectuar el avituallamiento a los buques fondeados, bien entregando el producto en cisterna al intermediario para que este proceda al suministro a los buques. En cualquiera de los tres casos mencionados el destino del producto sería siempre el avituallamiento de barcos en navegación marítima internacional."

Del contenido de lo manifestado en el escrito de emisión de consulta vinculante, tenemos que diferenciar tres supuestos, a saber:

Suministro por tubería

Debemos partir que las tuberías para el suministro forman parte del Depósito REF.

Puesto que el Depósito REF del cual es titular la entidad consultante es de carácter público, se permiten entregas en su interior. En este caso, existirá una entrega de combustibles por parte de la entidad consultante al intermediario sujeta al IGIC pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991 que dispone:

> *"1. Están exentas las siguientes operaciones relacionadas con las Zonas y Depósitos Francos y los Depósitos Aduaneros, siempre que se cumpla, en su caso, lo dispuesto en la legislación aplicable y los bienes a que se refieran permanezcan reglamentariamente en las citadas áreas sin ser utilizados ni consumidos:*
> *(...)*
> *2º.- Las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con dichas entregas."*

En este supuesto, la salida del combustible del Depósito REF para su consumo fuera de Canarias (avituallamiento a buques afectos a la navegación marítima internacional) no tiene la consideración de operación asimilada a la importación a efectos del IGIC, conforme a lo establecido en el artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991, que dispone:

> *"2. Sin perjuicio de lo previsto en el número 1 anterior se considerará también importación:*

1º.- La autorización para el consumo en las Islas Canarias de los bienes que se encuentren reglamentariamente en los regímenes de importación temporal, tránsito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o depósito, así como en Zonas y Depósitos Francos."

Esta salida del Depósito REF implica una exportación, por lo que de acuerdo con el artículo 110.9 del Reglamento de gestión deberá presentarse la correspondiente declaración de exportación con objeto de cancelar el régimen de Depósito REF. La declaración de exportación corresponde al adquirente del combustible en el interior del Depósito REF (el intermediario).

No obstante, la entidad consultante, derivado de las condiciones de la Resolución de autorización del Depósito REF, deberá verificar que la mercancía que va a ser objeto de salida del Depósito con destino a la exportación cuenta con la correspondiente declaración de exportación a nombre de la intermediaria. La gestión de las exportaciones respecto del IGIC se encuentra regulada en los artículos 120 a 123 del Reglamento de gestión.

Con independencia de lo señalado en el párrafo anterior, la entidad consultante tendrá obligación de emitir una factura como consecuencia de la entrega sujeta y exenta del IGIC.

El artículo 6.1.j) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), dispone, al enumerar el contenido de las facturas, que *"En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta del Impuesto, una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta. (...)"*.

Debe tenerse en cuenta que conforme a lo dispuesto en la Disposición adicional segunda del Reglamento de facturación, y en relación a las operaciones sujetas al IGIC, las menciones al Impuesto sobre el Valor Añadido y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria efectuadas en el Reglamento de facturación deben entenderse realizadas, respectivamente al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración Tributaria Canaria.

Puesto que Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA (artículo 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias), no cabe que en la factura se mencione normativa comunitaria. Por tanto, existen dos posibilidades o indicar el citado artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991 o simplemente indicar que la entrega está exenta.

Entrega en la gabarra

A distinción del supuesto anterior, en este caso la puesta a disposición del combustible de la entidad consultante a la intermediaria se produce fuera del Depósito REF.

La salida de combustible del Depósito REF tendrá la consideración de operación asimilada a una importación, de acuerdo con el mencionado anteriormente artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991.

Esta salida se entiende que es una autorización para el consumo en las Islas Canarias puesto que tiene como destino su entrega sujeta al IGIC.

Será sujeto pasivo de la importación la entidad mercantil consultante, de acuerdo con lo señalado en el artículo 21.c) de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

"Son sujetos pasivos en las importaciones de bienes quienes las realicen.
Se consideran importadores, siempre que se cumpla, en cada caso, la legislación aplicable:
a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos, o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.
b) Los viajeros para los bienes que conduzcan al entrar en las islas Canarias.
c) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los apartados a) y b) anteriores."

La entidad consultante estará obligada a presentar una declaración de cancelación del Régimen de Depósito REF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 110.9 del Reglamento de gestión, mediante la declaración de importación regulada en la Sección 1º del Capítulo II del Título II del mismo Reglamento.

La posterior transmisión del poder de disposición del combustible en la gabarra por parte de la entidad consultante, se encuentra sujeta y no exenta al IGIC. En ningún caso será aplicable a esta entrega la exención prevista en el artículo 12.2 de la Ley 20/1991, puesto que esta exención exclusivamente sería aplicable si el adquirente es el propio armador o propietario del buque y no un intermediario como es el caso planteado por la entidad consultante. Es sintomático, en este sentido, que la regulación reglamentaria sustantiva de la exención prevista en el artículo 12.2 de la Ley 20/1991, el artículo 15.3 del Real Decreto 2538/1994, condicione la aplicación de la exención a un conjunto de requisitos a cumplir o bien por el proveedor de los productos de avituallamiento (en este caso, el intermediario) o bien por el titular del buque:

"Están exentas las siguientes operaciones:
(...)
3. Las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de los siguientes buques:
(...)
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."

La entidad mercantil consultante deberá emitir una factura donde repercutirá el IGIC aplicando el tipo cero, conforme a lo establecido en el artículo 52.f) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, que dispone:

"El tipo impositivo cero será aplicable a las siguientes operaciones:

(...)

f) Las entregas de petróleo y de los productos derivados de su refino."

Entrega en cisterna

Se reproduce lo expuesto respecto a la entrega en gabarra.

ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS

El artículo 67.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del AIEM, dispone:

"Están sujetas al Arbitrio las entregas efectuadas por empresarios, de forma habitual u ocasional y a título oneroso, de bienes muebles corporales incluidos en el Anexo IV de la presente Ley producidos por ellos mismos. Igualmente estará sujeta al Arbitrio la importación de los bienes incluidos en el citado Anexo."

Los apartados 3º y 4º del artículo 67.2 de la Ley 20/1991 definen producción empresarial de bienes e importación en los siguientes términos:

"3º. Producción empresarial de bienes, la realización de actividades extractivas, agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales y otras análogas.

4º. Importación, la entrada definitiva o temporal de los bienes muebles corporales en el ámbito territorial de las Islas Canarias, cualquiera que sea su procedencia, el fin a que se destinen o la condición del importador."

Conforme a ello, ha de señalarse que el AIEM es un impuesto que se caracteriza por ser un tributo de naturaleza indirecta y monofásico que sujeta, en la forma y condiciones previstas

en la Ley 20/1991, las siguientes operaciones: a) la producción en Canarias, de los bienes corporales recogidos en la lista de bienes del Anexo IV de la Ley 20/1991; y b) la importación, en el mismo territorio, de los mismos bienes corporales, cualquiera que sea su procedencia, el fin que se destinen y la condición del importador.

Debemos diferenciar las siguientes operaciones:

A) Importación de bienes

La entrada de bienes a Canarias, aunque procedan de la Península, tiene la consideración de importación sujeta al AIEM, de acuerdo con lo dispuesto en el mencionado artículo 67.1 y 2.4º de la Ley 20/1991, siempre y cuando el bien objeto de importación se encuentre incluido en el Anexo IV.

La consulta formulada hace referencia a la importación de gasóleo y fuelóleo, por lo que la sujeción al AIEM depende de su inclusión o no en alguna de las partidas del Anexo IV.

El Anexos IV, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 83.4 de la Ley 20/1991, se establecen *"siguiendo la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas. Cuando se produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas, el Consejero de Economía, Hacienda y Comercio* (en la actualidad, Consejero de Economía, Hacienda y Seguridad) *del Gobierno de Canarias procederá a la actualización formal de las correspondientes referencias contenidas en los anexos IV y V de esta Ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá implicar una modificación del contenido real de dichos anexos."*

Dentro del Anexo IV y como productos derivados de la producción y refino de petróleo se encuentran los siguientes:

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
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

Por tanto, la entrada en Canarias de gasóleo y fuelóleo desde la refinería que la entidad consultante tiene en Castellón, supone una importación sujeta al AIEM.

Expresa la entidad consultante que el gasóleo y fuelóleo objeto de importación irá directamente a un Depósito REF de carácter público del cual es titular. En este sentido, el artículo 74 de Ley 20/1991 dispone:

> *"Están exentas de este Arbitrio las importaciones de bienes que se realicen al amparo de los regímenes especiales de tránsito, importación temporal, depósito, perfeccionamiento activo y transformación bajo control aduanero, en la forma y con los requisitos que reglamentariamente se establezcan."*

Por tanto, la importación de combustibles con destino a un Depósito REF se encuentra sujeta y exenta del AIEM.

El artículo 82 del Reglamento de gestión dispone:

"Las normas contenidas en el presente Título [Título II Operaciones de comercio exterior en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias] *resultan aplicables a las operaciones de importación y exportación sujetas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias."*

Conforme al artículo 110.9 del Reglamento de gestión, la declaración de vinculación al Régimen de Depósito REF será efectuado por la entidad mercantil consultante mediante la declaración de importación regulada en la Sección 1º del Capítulo II del Título II del Reglamento de gestión.

B) Entrega de bienes

La entidad mercantil consultante entrega el gasóleo y el fuelóleo objeto de importación a un intermediario, bajo varias formas que analizaremos de forma separada.

Suministro por tubería

Debemos partir que las tuberías para el suministro forman parte del Depósito REF.

Puesto que el Depósito REF del cual es titular la entidad consultante es de carácter público, se permiten entregas en su interior. En este caso, existirá una entrega de gasóleo y fuelóleo de la entidad consultante al intermediario no sujeta al AIEM. En efecto, si bien se trata de la entrega de bienes incluidos en el Anexo IV por parte de su propio productor, el AIEM es monofásico y ya se ha producido el hecho imponible importación con la entrada de la mercancías en el Depósito REF.

En este supuesto, la salida del combustible del Depósito REF para su consumo fuera de Canarias (avituallamiento a buques afectos a la navegación marítima internacional) no tiene la consideración de operación asimilada a la importación a efectos del AIEM, conforme a lo establecido en el artículo 67.2.4º a) de la Ley 20/1991, que dispone:

"4º. Importación, la entrada definitiva o temporal de los bienes muebles corporales en el ámbito territorial de las Islas Canarias, cualquiera que sea su procedencia, el fin a que se destinen o la condición del importador.

Sin perjuicio de lo previsto en el número anterior, se considera también importación:

a) La autorización para el consumo en las Islas Canarias de los bienes que reglamentariamente se encuentren en cualquiera de los regímenes especiales a que se

refiere el artículo 10 de la presente Ley, así como en Zonas y Depósitos Francos. Se producirá también el hecho imponible importación de bienes en los supuestos de incumplimiento de los requisitos establecidos para la concesión de los regímenes a que se refiere el párrafo anterior."

Esta salida del Depósito REF implica una exportación, por lo que de acuerdo con el artículo 110.9 del Reglamento de gestión deberá presentarse la correspondiente declaración de exportación con objeto de cancelar el régimen de Depósito REF. La declaración de exportación corresponde al adquirente en el interior del Depósito REF del combustible (el intermediario).

No obstante, la entidad consultante, derivado de las condiciones de la Resolución de autorización del Depósito REF, deberá verificar que la mercancía que va a ser objeto de salida del depósito con destino a la exportación cuenta con la correspondiente declaración de exportación a nombre de la intermediaria. La gestión de las exportaciones respecto del AIEM se encuentra regulada en los artículos 120 a 123 del Reglamento de gestión.

Con independencia de lo señalado en el párrafo anterior, la entidad consultante tendrá obligación de emitir una factura como consecuencia de la entrega no sujeta al AIEM y sujeta al IGIC pero exenta, en los términos expuestos cuando se analizó esta operación en el ámbito del IGIC.

Entrega en la gabarra.

A distinción del supuesto anterior, en este caso la puesta a disposición del combustible de la entidad consultante a la intermediaria se produce fuera del Depósito REF.

La salida de combustible del Depósito REF tendrá la consideración de operación asimilada a una importación, de acuerdo con el mencionado anteriormente artículo 67.2.4º a) de la Ley 20/1991, sujeta y no exenta al AIEM.

El precepto citado en el párrafo anterior dispone (la referencia al artículo 10 es errónea y debe entenderse efectuada al artículo 13):

"Sin perjuicio de lo previsto en el número anterior, se considera también importación:

a) La autorización para el consumo en las Islas Canarias de los bienes que reglamentariamente se encuentren en cualquiera de los regímenes especiales a que se refiere el artículo 10 de la presente Ley, así como en Zonas y Depósitos Francos. Se producirá también el hecho imponible importación de bienes en los supuestos de incumplimiento de los requisitos establecidos para la concesión de los regímenes a que se refiere el párrafo anterior."

Esta salida se entiende que es una autorización para el consumo en las Islas Canarias puesto que tiene como destino su entrega, aunque no sujeta al AIEM, en el territorio de

aplicación del tributo. El ámbito espacial de aplicación del AIEM se encuentra regulado en el artículo 66 de la Ley 20/1991.

Será sujeto pasivo de la importación la entidad mercantil consultante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 76.1.b) de la Ley 20/1991 que se remite a la regulación contenida en el artículo 21 del mismo cuerpo legal.

La entidad consultante estará obligada a presentar una declaración de cancelación del Régimen de Depósito REF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 110.9 del Reglamento de gestión mediante la declaración de importación regulada en la Sección 1º del Capítulo II del Título II del mismo Reglamento.

Como se ha expresado anteriormente, la posterior transmisión del poder de disposición del combustible en la gabarra por parte de la entidad consultante, se encuentra no sujeta al AIEM. La entidad consultante no podrá repercutir el AIEM devengado por la importación de forma separada en la factura, conforme a lo establecido en el artículo 78.Uno.1 de la Ley 20/1991 que dispone (el subrayado es nuestro):

"Uno. Repercusión del Arbitrio.

1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 76 anterior, a excepción de los importadores, deberán repercutir íntegramente el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los bienes objeto del Arbitrio, quedando éstos obligados a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley y sus normas reglamentarias, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos."

Entrega en cisterna.

Se reproduce lo expuesto respecto a la entrega en gabarra.

IMPUESTO ESPECIAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO

El artículo 3.1, regulador del hecho imponible, 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), dispone:

"A los efectos de la presente Ley, el hecho imponible está constituido por la entrega realizada por los comerciantes mayoristas de los productos relacionados en el artículo 9 de esta Ley, con contraprestación económica o sin ella."

El artículo 9.1 de la Ley 5/1986 dispone:

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

Tarifa primera: Gasolinas clasificadas en el Código NC 2710, y gasolinas a las que se han añadido aditivos destinadas a sustituir a la gasolina con plomo, cuyo tipo impositivo queda establecido en 232,24 euros por 1.000 litros, excepto las de bajo contenido en plomo, clasificadas en los códigos NC 2710.00.27, 2710.00.29 y 2710.00.32 (gasolinas para motores, distintas de las gasolinas de aviación, con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 grs. por litro), cuyo tipo impositivo queda establecido en 217,82 euros por 1.000 litros.

Tarifa segunda: Gasóleos incluidos en el Código NC 2710, cuyo tipo impositivo queda establecido en 102,66 euros por 1.000 litros.

Tarifa tercera: Fuel-oil clasificados en el Código NC 2710, cuyo tipo impositivo queda establecido en 50 céntimos de euro por tonelada métrica.

Tarifa cuarta: Propanos y butanos clasificados en los códigos NC 2711.12 y 2711.13, cuyo tipo impositivo queda establecido en 50 céntimos de euro por tonelada métrica."

Estamos, por tanto, ante un impuesto de naturaleza indirecta y monofásico que sujeta las entregas por comerciantes mayoristas de determinados productos derivados del petróleo.

Si bien el gasóleo y el fuelóleo forman parte de los productos citados en el artículo 9.1 de la Ley 5/1986, del concepto del hecho imponible del IECDP comprobamos que no grava la importación. Por tanto, la entrada desde el exterior de gasóleos y fuelóleos 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.

Lo que debemos analizar a continuación, es la tributación en el IECDP de la entrega de del gasóleo y del fuelóleo en las modalidades expuestas por la entidad mercantil consultante, partiendo que la entidad mercantil consultante es titular de un Depósito Fiscal a efectos del IECDP.

Previamente al análisis de las distintas modalidades de entrega, resulta imprescindible determinar si la entidad mercantil consultante tiene o no la consideración de comerciante mayorista a efectos del IECDP y, por tanto, es o no sujeto pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 5/1986, que dispone:

"Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, y vienen obligados al pago del impuesto, los comerciantes mayoristas de productos derivados del petróleo gravados por la presente Ley."

El concepto de comerciante mayorista a efectos del IECDP está recogido en el artículo 4.1 del Reglamento del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo de la Comunidad Autónoma de Canarias aprobado por el apartado Primero del Decreto 22/1987, de 13 de marzo (en adelante, Decreto 22/1987), que dispone:

> *"1. Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, y vienen obligados al pago del Impuesto, los comerciantes mayoristas de productos derivados del petróleo gravados por la Ley del Impuesto.*
> *A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, son comerciantes mayoristas las personas físicas o jurídicas que importen y/o distribuyan al por mayor los productos derivados del petróleo gravados por la Ley del Impuesto.*
> *Asimismo, se considera también mayoristas, a efectos del Impuesto, a los fabricantes o importadores que vendan o entreguen productos objeto de este Impuesto a personas físicas o jurídicas distintas de las que, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior, tengan la condición de mayorista."*

La entidad consultante procede a importar gasóleo y fuelóleo para su venta a un intermediario que, a su vez, lo venderá a armadores o propietarios de buques afectos a la navegación marítima internacional; por tanto, a los efectos del IECDP, la entidad mercantil consultante tiene la consideración de comerciante mayorista.

No obstante, el artículo 4.2 de la Ley 5/1986 dispone:

> "*2. Son sujetos pasivos en calidad de sustitutos del contribuyente los titulares de los depósitos fiscales."*

Realizadas estas matizaciones, analicemos las distintas modalidades de entrega.

Suministro por tubería

Debemos partir que las tuberías para el suministro forman parte del Depósito Fiscal.

Las entregas de gasóleo y fuelóleo dentro del Depósito Fiscal a una empresa distinta del titular del depósito (el intermediario) y por esta última al armador o propietario de un buque afecto a la navegación marítima internacional, constituyen operaciones que se realizan en régimen de suspensión del IECDP de acuerdo con el artículo 10.5 f) del Decreto 22/1987 que dispone:

> *"f) Depósitos Fiscales: Los recintos especialmente habilitados por la Administración para la permanencia de mercancías con suspensión o exención del Impuesto."*

En el momento de la salida de productos del Depósito Fiscal se devengará el Impuesto por la entrega realizada dentro del Depósito Fiscal (la entidad consultante), y es sujeto pasivo el propio titular del depósito fiscal de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.2 de la Ley 5/1986.

No obstante, 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.

La entidad mercantil consultante estará obligada a emitir una factura, en los términos del Reglamento de facturación, con mención expresa del precepto que recoge la exención, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.4 del Decreto 22/1987:

"4. Cuando no proceda la liquidación del Impuesto por aplicación de alguna de las exenciones reguladas en este Reglamento, se hará constar esta circunstancia en las facturas o documentos que las sustituyan con mención expresa del precepto reglamentario aplicado."

Entrega en la gabarra

En este supuesto existe una salida de gasóleo y fuelóleo de un Depósito Fiscal para su entrega a un intermediario fuera de dicho Depósito.

La salida del Depósito no tiene ninguna incidencia en el IECDP. La posterior entrega por parte de la entidad consultante, comerciante mayorista a efectos del IECDP, está sujeta y no exenta a este tributo, puesto que no tiene la consideración de exportación.

Tendrá la consideración de exportación la entrega de gasóleo y fuelóleo que realice el intermediario al armador o propietario del buque afecto a la navegación marítima internacional, pero nos encontramos ante una entrega no sujeta al IECDP dado que estamos ante un tributo monofásico y la tributación se ha producido en la entrega de la entidad consultante al intermediario. En este sentido, resulta revelador el contenido del artículo 12 de la Ley 5/1986, regulador de las devoluciones a la exportación, de acuerdo con la redacción dada por la Disposición final cuarta de la Ley 8/2012, de 27 de diciembre, de medidas administrativas y fiscales complementarias a las de la Ley 4/2012, de 25 de junio:

"*Artículo 12. Devoluciones a la exportación.*

1. Tendrán derecho a la devolución del Impuesto los exportadores de los combustibles objeto de este Impuesto, por las cuotas soportadas o incorporadas a los precios de los productos exportados.

2. En los supuestos de devolución, el importe de las cuotas que se devuelvan será el mismo que el de las soportadas. No obstante, cuando no fuera posible determinar este importe, las cuotas se determinarán aplicando el tipo vigente tres meses antes de la fecha en que se realice la exportación que origine el derecho a la devolución.

3. La devolución se solicitará por los exportadores a la Administración Tributaria Canaria en la forma, plazos y condiciones que establezca el consejero competente en materia tributaria".

El sujeto pasivo estará obligado a repercutir el Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 de la Ley 5/1986:

"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 de este precepto se encuentra recogido en el artículo 5 del Decreto 22/1987, que dispone:

"1. 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 soportarlos.
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. (...)"

Entrega en cisterna

Se reproduce lo expuesto respecto a la entrega en gabarra

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, 3 de diciembre de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván