Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

Edificio Usos Múltiples II
Avda. José Manuel Guímerá nº 10- 5ªplanta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 26 00

CONSULTA TRIBUTOS REF Y PROPIOS
CONSULTA Nº 1781 (08/06/16)

ESTA CONSULTA HA SIDO MODIFICADA POR LA CONSULTA Nº 2030 DE 23/09/2020, EN LO RELATIVO A LA CONSIDERACIÓN A EFECTOS DEL IECDP DEL PRODUCTO DENOMINADO COMERCIALMENTE "DIÉSEL OIL"

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo	Art. 1, 3.1, 4.1 y 2, 5.1, 7.2 , 9 y 13.1 Ley 5/1986 Art. 4 Reglamento IECDP

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante es un operador petrolífero mayorista y pretende adquirir a otro operador petrolífero mayorista un producto denominado "diesel-oil" que lo ha importado. Consulta la naturaleza a efectos del IECDP del "diesel-oil" y quién es el sujeto pasivo en los dos supuestos siguientes:

a) La entidad mercantil consultante adquiere el "diesel-oil" a la entidad importadora. con destino a un depósito fiscal hasta su posterior entrega.

b) La entidad mercantil consultante adquiere el "diesel-oil" sin destino a un depósito fiscal para su posterior entrega.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- A efectos del IECDP, si el producto denominado comercialmente "diesel-oil" es un producto de destilación atmosférica tendrá la consideración de gasóleo, si no es un producto de destilación atmosférica tendrá la consideración de fuelóleo.

- En todo caso estará sujeta al IECDP la entrega que realiza el importador de "diesel-oil".

Si la entrega por parte del importador a la entidad mercantil consultante no tiene como destino un depósito fiscal, será sujeto pasivo el importador, estando obligado, salvo que sea aplicable algún supuesto de exención, a repercutir el IECDP a través de la factura que deba emitir y a declarar la cuota devengada a través de la correspondiente autoliquidación. La entidad mercantil consultante estará obligada a soportar al IECDP, siempre y cuando la repercusión se ajuste a derecho.

Si la entrega por parte del importador a la entidad mercantil consultante tiene como destino un depósito fiscal titularidad de la entidad mercantil consultante, el devengo del IECDP se producirá a la salida del depósito fiscal, siendo sujeto pasivo, en calidad de sustituto, la entidad mercantil consultante, como titular del depósito fiscal, con obligación, salvo que sea aplicable algún supuesto de exención, de repercutir el IECDP en la factura que deba emitir y declarar la cuota devengada en la autoliquidación correspondiente. No obstante, no se devengará el IECDP si la salida del combustible del depósito fiscal tiene como destino otro depósito fiscal.

Edificio Usos Múltiples II
Avda. José Manuel Guímerá nº 10- 5ªplanta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 26 00

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo de la Comunidad Autónoma de Canarias (en adelante, IECDP), este centro directivo en uso de la atribución conferida por la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante es un operador petrolífero mayorista y pretende adquirir a otro operador petrolífero mayorista un producto denominado "diesel-oil" que lo ha importado. Consulta la naturaleza a efectos del IECDP del "diesel-oil" y quién es el sujeto pasivo en los dos supuestos siguientes:

a) La entidad mercantil consultante adquiere el "diesel-oil" a la entidad importadora. con destino a un depósito fiscal hasta su posterior entrega.

b) La entidad mercantil consultante adquiere el "diesel-oil" sin destino a un depósito fiscal para su posterior entrega.

SEGUNDO.- Respecto a la consulta relativa a la naturaleza, a efectos del IECDP, del producto denominado "diesel-oil", este centro directivo en consulta de 27 de mayo de 2016 resolvió sobre la misma cuestión lo siguiente:

> **"***El artículo 3.1 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:*
>
> ***"****1. 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 de la Ley 5/1986 conforma el ámbito objetivo de aplicación del IECDP, al contemplar los productos cuya entrega por parte de los comerciantes mayoristas supone la realización del hecho imponible sujeto al mismo, presentando la siguiente redacción:*
> *"1. El impuesto se exigirá con arreglo a las siguientes tarifas:*
>
> *- Tarifa primera:*
>
> *Epígrafe 1.1 Gasolinas de bajo contenido en plomo, clasificadas en los códigos NC 2710.12.41, 2710.12.45 y 2710.12.49 (gasolinas para motores, distintas de las gasolinas de aviación, con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 gramos por litro): 265 euros por 1.000 litros.*

Epígrafe 1.2 Restantes gasolinas clasificadas en el Código NC 2710, y gasolinas a las que se han añadido aditivos destinadas a sustituir a la gasolina con plomo: 288 euros por 1.000 litros.

- Tarifa segunda: Gasóleos: 222 euros por 1.000 litros.

- Tarifa tercera: Fuelóleos: 56 céntimos de euro por tonelada métrica.

- Tarifa cuarta: Propanos y butanos clasificados en los Códigos NC 2711.12 y 2711.13: 50 céntimos de euro por tonelada métrica.

2. Las referencias a la estructura de los códigos NC a que se refieren el número anterior y el artículo

3.3 de la presente ley se entenderán asimismo realizadas a las actualizaciones y variaciones sobre las mismas efectuadas por los órganos competentes de la Administración General del Estado."

De este precepto se desprenden varias singularidades:

- El ámbito objetivo del IECDP lo conforman las gasolinas, gasóleos, fuelóleos, propanos y butanos.

- Mientras las gasolinas, propanos y butanos están ligados su sujeción al IECDP a una determinada clasificación arancelaria, los gasóleos y fuelóleos no. La tributación en el IECDP de la entrega por parte de un comerciante mayorista de gasóleo o fuelóleo es con independencia de su clasificación arancelaria.

No existe en la regulación del IECDP un concepto de gasóleo o de fuelóleo, por lo que se habrá de acudir a la normativa sectorial atendiendo a lo establecido en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que "En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.".

Los artículos 3 y 4 del Real Decreto 61/2006, de 31 de enero, por el que se fijan las especificaciones de gasolinas, gasóleos, fuelóleos y gases licuados del petróleo, se regula el uso de determinados biocarburantes y el contenido de azufre de los combustibles para uso marítimo (en adelante, Real Decreto 61/2006), disponen:

"Artículo 3. Especificaciones técnicas de gasóleos.

1. Gasóleos de automoción (clase A).-Las especificaciones técnicas para los gasóleos de automoción (clase A) destinados a ser utilizados en vehículos equipados con un motor diesel serán las que se recogen en el anexo III de este real decreto.

2. Gasóleos para usos agrícola y marítimo (clase B).– Las especificaciones técnicas para los gasóleos de uso agrícola y marítimo (clase B), son las que se relacionan en el anexo III bis de este real decreto sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo.

A partir del 1 de enero de 2011, el contenido máximo autorizado de azufre de los gasóleos para máquinas móviles no de carretera (incluidos los buques de navegación interior), tractores agrícolas y forestales y embarcaciones de recreo será de 10 mg/kg, pudiéndose producir entregas a usuarios finales con un contenido en azufre de hasta 20 mg/kg, como consecuencia de la contaminación en la cadena de suministro. Hasta el 31 de diciembre de 2011 se podrá comercializar gasóleo que contenga un máximo de 1000 mg/kg de azufre para vehículos ferroviarios y tractores agrícolas y forestales, siempre y cuando este límite no ponga en riesgo el funcionamiento adecuado de los sistemas de control de emisiones.

3. Gasóleos de calefacción (clase C).-Las especificaciones para los gasóleos de calefacción (clase C) son las que se relacionan en el anexo III bis de este real decreto.

4. No se podrán utilizar en territorio español gasóleos que, encontrándose en las categorías siguientes, tengan un contenido en azufre que supere el 0,10 % en masa:

a) Cualquier combustible líquido derivado del petróleo, con exclusión del combustible para uso marítimo, clasificado en los códigos NC 2710 19 25, 2710 19 29, 2710 19 47, 2710 19 48, 2710 20 17 o 2710 20 19, de acuerdo con el Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, de 23 de octubre de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común o

b) Cualquier combustible líquido derivado del petróleo, con exclusión del combustible para uso marítimo, del que menos del 65 % en volumen (comprendidas las pérdidas) se destile a 250° C y por lo menos el 85 % en volumen (comprendidas las pérdidas) se destile a 350° C por el método ASTM D86 o norma que en el futuro la sustituya.

En todo caso, estarán excluidos de estas categorías los gasóleos a que hacen referencia los apartados 1 a 3 anteriores así como los combustibles utilizados en maquinaria móvil distinta de la de carretera y en tractores agrícolas.

Artículo 4. Especificaciones técnicas de fuelóleos.

1. Las especificaciones técnicas para los fuelóleos, con exclusión del combustible para uso marítimo, son las que se relacionan en el anexo IV de este real decreto.

2. No estará permitida la utilización de fuelóleo pesado en territorio nacional cuyo contenido en azufre supere el 1 % en masa. A estos efectos, se entenderá por fuelóleo pesado:

a) cualquier combustible líquido derivado del petróleo, con exclusión del combustible para uso marítimo, clasificado en los códigos NC 2710 19 51 a 2710 19 68, 2710 20 31, 2710 20 35, 2710 20 39 de acuerdo con el Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

b) cualquier combustible líquido derivado del petróleo distinto del gasóleo definido en el apartado 4 del artículo 3, puntos a) y b), o en el artículo 9, apartado 1 que, debido a sus límites de destilación, pertenezca a la clase del fuelóleo pesado destinado a utilizarse como combustible y del que menos del 65 % en volumen (comprendidas las pérdidas) se destile a 250° C por el método ASTM D86 o norma que en el futuro la sustituya Si la destilación no se puede determinar mediante el método ASTM D86, o norma que en el futuro la sustituya el producto derivado del petróleo también se clasificará como fuelóleo pesado;

3. El contenido máximo de azufre establecido en el apartado 2 anterior no será aplicable al fuelóleo utilizado en:

a) Grandes instalaciones de combustión contempladas en el capítulo V del Reglamento de emisiones industriales y de desarrollo de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, aprobado por Real Decreto 815/2013, de 18 de octubre.

b) Otras plantas de combustión no incluidas en la letra a), cuando sus emisiones de SO_2 sean iguales o inferiores a 1.700 mg/Nm^3, con un contenido de oxígeno en los gases de combustión del 3 por ciento en volumen, en base seca.

c) Refinerías de petróleo, cuando la media mensual de las emisiones de SO_2 promediadas entre todas las instalaciones de combustión de la refinería, independientemente del tipo de combustible o de combinación de combustibles usados, pero excluidas las instalaciones contempladas en el apartado a), las turbinas de gas y los motores de gas, no superen los 1.700 mg/Nm^3, con un contenido de oxígeno en los gases de combustión del 3 % en volumen, en base seca."

A requerimiento de este centro directivo, la entidad mercantil consultante aportó la analítica del producto objeto de consulta cumplimentada conforme al Anexo III bis y Anexo IV del Real Decreto 61/2006. Puesto que no se ha aportado muestra con el objeto de efectuar un análisis y conforme a estos datos aportados, si el producto denominado comercialmente "diesel-oil" es un producto de destilación atmosférica tendría la consideración de gasóleo, caso contrario sería un fuelóleo."

Conforme a estos razonamientos se sentó el siguiente criterio:

"*A efectos del IECDP, si el producto denominado comercialmente "diesel-oil" es un producto de destilación atmosférica tendrá la consideración de gasóleo, si no es un producto de destilación atmosférica tendría la consideración de fuelóleo.*"

TERCERO.- En cuanto al resto de las cuestiones planteadas, el artículo 1 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:

"El impuesto sobre combustibles derivados del petróleo es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre consumos específicos y grava en fase única y de acuerdo con la presente Ley, las entregas mayoristas de los citados combustibles, cuyo consumo se realice en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias."

Por otra parte, el artículo 3.1 de la Ley 5/1986 dispone:

"*1. 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."*

Los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Ley 5/1986, disponen:

"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 presente Ley.

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

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo, de la Comunidad Autónoma de Canarias aprobado por el punto Primero del Decreto 22/1987, de 13 de marzo (en adelante, Reglamento del IECDP), 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.

2. Son sujetos pasivos en calidad de sustitutos del contribuyente los titulares de depósitos fiscales a que se refiere el artículo 18 de este Reglamento. (...)"

Por último, el artículo 7.2 de la Ley 5/1986 dispone:

"2. No obstante, en el supuesto de que la entrega que realice el comerciante mayorista se efectúe para introducir directamente los bienes gravados en un depósito fiscal, cuya titularidad corresponda a persona distinta del sujeto pasivo, el impuesto se devengará en el momento de salida de dicho depósito fiscal."

Conforme a estos preceptos, podemos sintetizar quién es el sujeto pasivo del IECDP del modo siguiente:

a) Con carácter general, el primer comerciante mayorista que entregue el combustible objeto del tributo, cuando lo ha adquirido a su fabricante. La consideración de sujeto pasivo es con independencia del adquirente del combustible.

b) Con carácter especial:

- El importador del combustible objeto del tributo.

- El fabricante en el ámbito de aplicación territorial del IECDP del combustible objeto del tributo, siempre y cuando entregue el combustible a personas físicas o jurídicas que no tengan la condición de mayorista.

- El titular del depósito fiscal, como sustituto del contribuyente, en el supuesto de que la entrega efectuada por el sujeto pasivo sea para introducir directamente el combustible objeto del tributo en un depósito cuya titularidad sea distinta del sujeto pasivo, y siempre y cuando la salida del depósito fiscal no sea en régimen suspensivo.

El artículo 5.1 de la Ley 5/1986 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."

Por último, el artículo 13.1 de la Ley 5/1986 dispone:

"1. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar ante la consejería competente en materia de hacienda las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones, así como a presentar las garantías en las formas, plazos y cuantías que se determinen reglamentariamente. Asimismo estarán obligados a presentar las declaraciones censales que, respecto a este tributo, se exijan reglamentariamente, así como a presentar una declaración informativa de las cantidades suministradas de cada producto sujeto al impuesto, con arreglo a los diseños de formato, condiciones y plazos que se establezcan mediante orden del consejero competente en materia de hacienda."

Diferenciaremos los siguientes supuestos partiendo de la hipótesis de que la entidad mercantil consultante es titular del depósito fiscal:

A) La entrega por parte del importador a la entidad mercantil consultante del combustible no tiene como destino la introducción en un depósito fiscal. Entrega posterior por parte de la entidad mercantil consultante

La entrega por parte de la entidad importadora estará sujeta al IECDP, siendo sujeto pasivo la entidad importadora del combustible con obligación de repercutir el Impuesto a través de la factura que debe emitir y de declarar la cuota devengada a través de la

correspondiente autoliquidación. Todo ello, sin perjuicio de que sea aplicable cualquier supuesto de exención previsto en el artículo 10 de la Ley 5/1986.

La entrega posterior por parte de la entidad mercantil consultante se encontrará no sujeta al IECDP.

B) La entrega por parte del importador a la entidad mercantil consultante tiene como destino la introducción en un depósito fiscal cuya titularidad corresponde a la entidad mercantil consultante. Entrega posterior por parte de la entidad mercantil consultante.

La entrega por parte de la entidad importadora estará sujeta al IECDP; no obstante, se devenga el Impuesto a la salida del depósito fiscal, siendo sustituto del contribuyente el titular del depósito fiscal (la entidad mercantil consultante) que tendrá la obligación de repercutir el IECDP en la factura que deba emitir y la obligación de declarar el IECDP en la autoliquidación correspondiente, salvo que sea aplicable cualquier supuesto de exención previsto en el artículo 10 de la Ley 5/1986.

No obstante, cuando el combustible que salga del depósito fiscal tenga como destino otro depósito fiscal no se devengará el Impuesto.

CUARTO.- Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- A efectos del IECDP, si el producto denominado comercialmente "diesel-oil" es un producto de destilación atmosférica tendrá la consideración de gasóleo, si no es un producto de destilación atmosférica tendrá la consideración de fuelóleo.

- En todo caso estará sujeta al IECDP la entrega que realiza el importador de "diesel-oil".

Si la entrega por parte del importador a la entidad mercantil consultante no tiene como destino un depósito fiscal, será sujeto pasivo el importador, estando obligado, salvo que sea aplicable algún supuesto de exención, a repercutir el IECDP a través de la factura que deba emitir y a declarar la cuota devengada a través de la correspondiente autoliquidación. La entidad mercantil consultante estará obligada a soportar al IECDP, siempre y cuando la repercusión se ajuste a derecho.

Si la entrega por parte del importador a la entidad mercantil consultante tiene como destino un depósito fiscal titularidad de la entidad mercantil consultante, el devengo del IECDP se producirá a la salida del depósito fiscal, siendo sujeto pasivo, en calidad de sustituto, la entidad mercantil consultante, como titular del depósito fiscal, con obligación, salvo que sea aplicable algún supuesto de exención, de repercutir el IECDP en la factura que deba emitir y declarar la cuota devengada en la autoliquidación correspondiente. No obstante, no se devengará el IECDP si la salida del combustible del depósito fiscal tiene como destino otro depósito fiscal.

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, 8 de junio de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo