Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo de la Comunidad Autónoma de Canarias	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 12.2 Ley 20/1991 Art. 27.1.1º.p) Ley 20/1991 Disp. Adicional Duodécima Ley 20/1991 Art. 15.3 RD. 2538/1994 Art. 3.1 Ley 5/1986 Art. 4.1, 4.2 y 4.11 Ley 5/1986 Art. 7.1 y 7.2 Ley 5/1986 Art. 10.a) Ley 5/1986 Art. 11 Ley 5/1986 Art. 5.4 D. 22/1987 Art. 18.1 D. 22/1987

CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad consultante, Cofradía de Pescadores, realiza una consulta vinculante en relación al suministro de carburantes derivados del petróleo a los barcos pesqueros.

Se manifiesta en el escrito presentado que, según autorización de Depósito Fiscal concedida a la Cofradía consultante, entiende que se encuentra bajo el régimen de exención previsto en los artículos 13 y siguientes, y artículos 72 y siguientes de la Ley 20/1991 y en las normas de desarrollo contenidas en el artículo 34 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al IGIC y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, es decir, que con el depósito fiscal el consultante se encuentra exento del pago del IGIC mientras se suministre a barcos profesionales.

En cuanto al Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo entiende el consultante que, al tener un depósito fiscal, se encuentra en la exención prevista en el artículo 10.a) de la Ley 5/1986, estando, por tanto, las cofradías exentas del pago de dicho impuesto en caso de que posean un depósito fiscal autorizado. Expone el consultante que hay que tener en cuenta que el papel de la cofradía es la de simple intermediario con respecto a los barcos pesqueros profesionales, por lo que pregunta si se puede acoger a dicha exención.

Por último, se consulta que entiende la administración por "pesca costera" según se refiere la Ley 5/1986.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: En el supuesto planteado por el consultante, es posible la autorización, asumiendo el cumplimiento de los requisitos previstos al efecto, de un depósito fiscal a efectos del IECDP en el que el combustible se introduzca en un régimen suspensivo cuyo impuesto se devengará en el momento de salida de dicho depósito fiscal, que en el supuesto planteado sería ser la Cofradía de Pescadores. Asimismo, en la medida en que la salida del depósito fiscal tenga por objeto el suministro de combustible de buques afectos a la pesca costera, se producirá la exención del IECDP en calidad de operación asimilada a la exportación de acuerdo con el artículo 11 de la Ley 5/1986. La aplicación del citado régimen suspensivo del IECDP en la introducción de combustibles en el depósito fiscal dependerá del alcance y de la naturaleza de la autorización del depósito fiscal solicitada por el consultante.

En lo que se refiere al IGIC, en el suministro de carburantes y combustibles derivados del petróleo, cualquiera que sea el destinatario, incluidos los barcos pesqueros, es de aplicación el tipo impositivo cero, por lo que no existe gravamen efectivo en el IGIC.

Por último, a efectos de la Ley 5/1986 se entenderá por “pesca costera” aquella actividad pesquera desarrollada en aguas interiores a que se refiere el artículo 30.5 del Estatuto de Autonomía de Canarias, coincidente con el ámbito de aplicación territorial del IECDP.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y al Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo (en adelante, IECDP) , esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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) y Disposición Adicional Tercera 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), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante, Cofradía de Pescadores, realiza una consulta vinculante en relación al suministro de carburantes derivados del petróleo a los barcos pesqueros.

Se manifiesta en el escrito presentado que, según autorización de Depósito Fiscal concedida a la Cofradía consultante, entiende que se encuentra bajo el régimen de exención previsto en los artículos 13 y siguientes, y artículos 72 y siguientes de la Ley 20/1991 y en las normas de desarrollo contenidas en el artículo 34 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al IGIC y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, es decir, que con el depósito fiscal el consultante se encuentra exento del pago del IGIC mientras se suministre a barcos profesionales.

En cuanto al Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo entiende el consultante que, al tener un depósito fiscal, se encuentra en la exención prevista en el artículo 10.a) de la Ley 5/1986, estando, por tanto, las cofradías exentas del pago de dicho impuesto en caso de que posean un depósito fiscal autorizado. Expone el consultante que hay que tener en cuenta que el papel de la cofradía es la de simple intermediario con respecto a los barcos pesqueros profesionales, por lo que pregunta si se puede acoger a dicha exención.

Por último, se consulta que entiende la administración por "pesca costera" según se refiere la Ley 5/1986.

SEGUNDO.- Si bien el consultante realiza una consulta tributaria referida al alcance de la autorización de la concesión de un "depósito fiscal" a efectos del IGIC y del IECDP, en relación al primero de los impuestos citados, previamente deben realizarse las siguientes precisiones:

El artículo 27.1.1º.p) de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en las entregas e importaciones de "*petróleo y de los productos derivados de su refino*", en consecuencia, en el suministro de carburantes y combustibles derivados del petróleo es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC, por lo que en el suministro de carburantes y combustibles derivados del petróleo, cualquiera que sea el destinatario, incluidos los barcos pesqueros, no existe gravamen efectivo en el IGIC.

Igualmente, artículo 12.2 de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC de "*las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de los siguientes buques: (…)*

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

Entre los productos de avituallamiento, la disposición adicional duodécima, apartado quinto, de la Ley 20/1991, conforme a la letra b) se entienden incluidos los *"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."*

El artículo 15.3 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, Real Decreto 2538/1994), desarrolla la exención a que se refiere el artículo 12.2 de la Ley 20/1991, condicionando la aplicación de la exención a la concurrencia de una serie de requisitos. Se entiende que el incumplimiento de los citados requisitos resulta en la improcedencia de la exención del IGIC, sin mayor incidencia en la práctica en la medida en que, tal y como se ha mencionado en el inicio del presente apartado, en el supuesto de suministro de productos derivados del petróleo es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC.

Respecto al IECDP, el artículo 3.1 de la Ley 5/1986 define el hecho imponible como *"la entrega realizada por los comerciantes mayoristas de los productos relacionados en el artículo 9 de esta Ley, con contraprestación económica o sin ella."*

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, también son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, los titulares de depósitos fiscales (artículo 4, números 1 y 2 de la Ley 5/1986).

Por último, el devengo del Impuesto se produce con motivo de la entrega de los bienes por los comerciantes mayoristas. 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, todo ello de conformidad con lo dispuesto en los números 1 y 2 del artículo 7 de la Ley 5/1986.

El artículo 10, letra a), del mismo cuerpo legal establece la exención, en las condiciones que se determinen reglamentariamente, de la venta de los productos que se destinen directamente a la exportación desde fábrica o Depósitos Francos. El concepto de exportación se define en el artículo 11 de la Ley 5/1986, equiparando a las mismas, entre otras operaciones, el suministro de bienes con destino al avituallamiento de buques afectos a la pesca costera, con exclusión del suministro de provisiones a bordo. En ningún caso se incluye el avituallamiento de buques deportivos o de recreo o, en general, de uso privado. Cuando no proceda la repercusión del IECDP por aplicación de la citada exención, se hará constar tal circunstancia en las facturas o documentos que las sustituyan con mención del precepto reglamentario aplicado, conforme al artículo 5.4 del Decreto 22/1987, de 13 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo (en adelante Decreto 22/1987). Añade el número 4 del citado artículo 11, en su letra a), que a efectos de la Ley 5/1986, se considera navegación marítima internacional o área internacional la realizada partiendo del ámbito territorial de aplicación de cada impuesto y que concluya fuera del mismo o viceversa, y añade que 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.

No se define en el ámbito de la Ley 5/1986 y su normativa de desarrollo el concepto de "pesca costera", al contrario de la que consiste en la navegación marítima internacional, en la que, tal y como se expone en el párrafo anterior, se incluye aquella que se dedique a una actividad pesquera, y en la que se exige que la duración de la navegación sin escalas exceda de cuarenta y ocho horas. En el ámbito de los Impuestos Especiales, y haciendo referencia al avituallamiento de buques desde zonas y depósitos francos o aduaneros, la Circular 985, de 27 de julio de 1988, de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales (BOE núm. 192, de 11.08.1988), define la pesca costera o de litoral como la que se practica dentro de la zona comprendida entre el litoral español y la línea de 60 millas paralelas al mismo, entendiéndose como pesca de altura y gran altura la que se lleve a efecto fuera de dicha línea. En el marco del Impuesto sobre el Valor Añadido, la interpretación del Ministerio de Economía y Hacienda en Resolución de 23 de diciembre de 1986 en relación a una consulta de carácter vinculante mantiene la consideración de buque afecto exclusivamente al a pesca costera a las embarcaciones que, no estando esencialmente afectas a la navegación marítima internacional, se dediquen exclusivamente a la pesca marítima.

La normativa propia de dicha materia se desarrolla respectivamente en la Ley 3/2001, de 26 de marzo, de Pesca Marítima del Estado y en la Ley 17/2003, de 10 de abril, de Pesca de Canarias. El Estado tiene competencia exclusiva en la regulación de la pesca marítima conforme a lo establecido en el artículo 149.1.19º de la Constitución, cuya ordenación y gestión se realiza en la susodicha Ley 3/2001 y que se circunscribe a la actividad pesquera desarrollada en aguas exteriores, la Comunidad Autónoma de Canarias, por su parte, tiene reconocida competencia exclusiva en materia de pesca en aguas interiores (artículo 30.5 del Estatuto de Autonomía de Canarias).

Partiendo de que la propia Ley 5/1986 reconoce como el "área internacional" aquella que se inicia fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto y que éste es exigible en todo el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias (artículo 2 de la Ley 5/1986), puede extraerse que el concepto de "pesca costera", a diferencia de la navegación en alta mar, es la que se realiza dentro del territorio de aplicación del impuesto, coincidente con el ámbito espacial propio de la pesca en aguas interiores en que desarrolla sus competencias la Comunidad Autónoma de Canarias en virtud del artículo 30.5 del Estatuto de Autonomía. Refrenda tal interpretación el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 18 de junio de 1992 que reconoce la concepción archipielágica del ámbito de aplicación del IECDP.

Por último, el artículo 18.1 del Decreto 22/1987 establece la potestad de la Dirección General de Tributos para autorizar a las personas físicas o jurídicas que lo soliciten el establecimiento, a su nombre o razón social, de depósitos fiscales para el almacenamiento, la distribución y comercialización de los productos objeto del IECDP, aplazándose el devengo del mismo, en su caso, en la forma prevista en el artículo 7 del Reglamento. El titular del depósito estará sujeto al cumplimiento de las obligaciones contables y al control de actividades y locales contenidas en el capítulo II del Reglamento del IECDP.

En síntesis, es criterio vinculante de este Centro Directivo que en el supuesto planteado por el consultante, es posible la autorización, asumiendo el cumplimiento de los requisitos previstos al efecto, de un depósito fiscal a efectos del IECDP en el que el combustible se introduzca en un régimen suspensivo cuyo impuesto se devengará en el momento de salida de dicho depósito fiscal, siendo sujeto pasivo sustituto el titular del depósito fiscal, que en el supuesto planteado sería ser la Cofradía de Pescadores. Asimismo, en la medida en que la salida del depósito fiscal tenga por

objeto el suministro de combustible de buques afectos a la pesca costera, se producirá la exención del IECDP en calidad de operación asimilada a la exportación de acuerdo con el artículo 11 de la Ley 5/1986. La aplicación del citado régimen suspensivo del IECDP en la introducción de combustibles en el depósito fiscal dependerá del alcance y de la naturaleza de la autorización del depósito fiscal solicitada por el consultante.

En lo que se refiere al IGIC, en el suministro de carburantes y combustibles derivados del petróleo, cualquiera que sea el destinatario, incluidos los barcos pesqueros, es de aplicación el tipo impositivo cero, por lo que no existe gravamen efectivo en el IGIC.

Por último, a efectos de la Ley 5/1986 se entenderá por “pesca costera” aquella actividad pesquera desarrollada en aguas interiores a que se refiere el artículo 30.5 del Estatuto de Autonomía de Canarias, coincidente con el ámbito de aplicación territorial del IECDP.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991y en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, y con el alcance vinculante previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, le comunico para su conocimiento y demás efectos, advirtiendo que la presente consulta no tendrá tales efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Las Palmas de Gran Canaria, 3 de julio de 2007

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván