CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1520 (13/09/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto Especial de la CAC sobre combustibles derivados del petróleo	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 1 Ley IECDP Art. 4.1 Ley IECDP Art. 5 Ley IECDP Art. 7 Ley IECDP Art. 10.a) Ley IECDP Art. 11.2.c), 2º y 3º Ley IECDP Art. 12 Ley IECDP Art. 5.4 Reglamento IECDP Art. 9.a) Reglamento IECDP Art. 11.3 Reglamento IECDP

CUESTIÓN PLANTEADA

Manifiesta la sociedad mercantil consultante que se dedica al comercio al mayor de combustible y derivados del petróleo.

Cita el consultante en su escrito los artículos 10 y 11 del Reglamento del IECDP aprobado por el artículo primero del Decreto 22/1987, de 13 de marzo referidos, respectivamente, a la exención del Impuesto de las suministro de bienes, entre otros, de aquellos con destino al avituallamiento de buques afectos al salvamento o asistencia marítima y a la pesca costera, con ciertas restricciones, y al derecho a la devolución de las cuotas correspondientes a dicha exención.

Expresamente manifiesta el consultante que no se aclara en dicha regulación, en el caso de mayoristas, lo que debe de hacer cuando autoliquidan el Impuesto teniendo en cuenta que no le repercuten a los clientes cuando considera que se trata de exportaciones por dedicarse al salvamento marítimo o a la pesca costera.

Se consulta con el régimen aplicable a dichas exportaciones de combustible en el IECDP.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que se encuentran exentas del IECDP las entregas de combustibles realizadas directamente por un mayorista a buques afectos a la pesca costera, salvo que se trate de buques deportivos o de recreo o, en general, de uso privado, o al salvamento o a la asistencia marítima.

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca 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 el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Manifiesta la sociedad mercantil consultante que se dedica al comercio al mayor de combustible y derivados del petróleo.

Cita el consultante en su escrito los artículos 10 y 11 del Reglamento del IECDP aprobado por el artículo primero del Decreto 22/1987, de 13 de marzo referidos, respectivamente, a la exención del Impuesto de las suministro de bienes, entre otros, de aquellos con destino al avituallamiento de buques afectos al salvamento o asistencia marítima y a la pesca costera, con ciertas restricciones, y al derecho a la devolución de las cuotas correspondientes a dicha exención.

Expresamente manifiesta el consultante que no se aclara en dicha regulación, en el caso de mayoristas, lo que debe de hacer cuando autoliquidan el Impuesto teniendo en cuenta que no le repercuten a los clientes cuando considera que se trata de exportaciones por dedicarse al salvamento marítimo o a la pesca costera.

Se consulta con el régimen aplicable a dichas exportaciones de combustible en el IECDP.

SEGUNDO.- El IECDP, tal y como establece 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,) al definir la naturaleza del Impuesto, establece que "…*es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre consumos específicos y grava en fase única ... las entregas mayoristas de los citados combustibles…"*

El artículo 4.1 de la citada Ley 5/1986 define a los sujetos pasivos en los siguientes términos:

"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 gravamen se instrumenta mediante la repercusión de la correspondiente cuota tributaria por parte del sujeto pasivo definido con anterioridad, de tal forma el artículo 5 de la Ley 5/1986 dispone que "*en la forma 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 devengo del IECDP se produce con motivo "*de la entrega de los bienes por los comerciantes mayoristas*", conforme se establece en el artículo 7 de la Ley 5/1986.

En resumen, con carácter general el IECDP se devenga en la entrega de combustibles que realice el sujeto pasivo, comerciante mayorista, al adquirente, con obligación de repercusión directa de la correspondiente cuota tributaria y con obligación de su posterior ingreso en la Administración Tributaria Canaria.

En principio, esta entrega se realizará del mayorista al minorista, atendiendo a la naturaleza comercial del sujeto que la realiza, que, por otra parte, es definido en el artículo 4.1 del Reglamento del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, aprobado por el artículo primero del Decreto 22/1987, de 13 de marzo, (en adelante, el Reglamento), al contrario del supuesto planteado por el consultante, que realiza las entregas directamente a los buques de pesca costera/salvamento marítimo. No obstante, ya la Sentencia 448/2000 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 14 de abril de 2000, reconoció la obligación "*de repercutir las cuotas devengadas sobre el adquirente de los combustibles, bien sea éste minorista o consumidor final"*

No obstante, el artículo 10 de la Ley 5/1986 establece una serie de supuestos de exención, es decir, de operaciones en las que no procede repercusión alguna del IECDP, entre otras, cita en su letra a) "*la venta de productos que se destinen directamente a la exportación desde fábrica o depósito franco*."

También la Ley 5/1995 en su artículo 11 define el concepto de exportación, incluyendo en el mismo, de acuerdo con su número 2, letra c), el avituallamiento a los buques afectos al salvamento o a la asistencia marítima y a la pesca costera, con ciertas restricciones.

Por último, el artículo 12 de la Ley 5/1986 establece el derecho a la devolución de las cuotas correspondientes, efectivamente soportadas, por la exportación de los bienes objeto del IECDP.

En consecuencia, la Ley 5/1986 prevé por un lado, la exención directa del Impuesto en ciertas exportaciones, y por otro la posibilidad de la devolución de las cuotas efectivamente soportadas en casos de exportación por quien las soportó.

Esta posible confusión entre la aplicación de las dos posibilidades citadas en el párrafo anterior ya ha sido resuelta por este Centro Directivo en las consultas tributarias vinculantes número 1336, de 26 de enero de 2010, y 1356, de fecha 1 de junio del mismo año. En la primera de ellas se manifestaba lo siguiente:

> "(…) El concepto de comerciante mayorista viene definido en el artículo 4.1 del Reglamento …, el cual ordena que, a efectos de este Impuesto, "*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, este artículo del Reglamento considera también mayorista "*a los fabricantes o importadores que vendan o entreguen productos 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 mayoristas"*.
>
> No debe olvidarse, sin embargo, que, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 5/1986, el IECDP se devenga con la entrega de los bienes por los comerciantes mayoristas. Y que

en el supuesto de que la entrega que realice el comerciante mayorista sea para introducir directamente los bienes gravados en un depósito fiscal, cuya titularidad corresponda a persona distinta del sujeto pasivo, el devengo se produce en el momento de la salida de los productos del depósito fiscal .

Por su parte, el artículo 10 de la Ley 5/1998 regula las exenciones del Impuesto, entre las que destaca, por su importancia para esta consulta, la venta de productos que se destinen directamente a la exportación desde fábrica o Depósitos Francos, la cual, según exige el artículo 9.a) del Reglamento, deberá acreditarse mediante la correspondiente documentación de salida o exportación.

El concepto de exportación viene definido por el artículo 11.1 de la Ley 5/1986: "*Se considera exportación la salida de bienes objeto de este impuesto de su ámbito territorial de aplicación. También se considera exportación la entrada de dichos bienes en áreas exentas, zonas francas y depósitos fiscales cuando hubieran sido objeto de una venta en firme con destino fuera del ámbito de aplicación territorial, en la forma que reglamentariamente se determine"*.

Asimismo el número 2 de este artículo señala que tienen igualmente carácter de exportación el suministro de bienes con destino al avituallamiento de buques "*afectos al salvamento o a la asistencia marítima, con exclusión del suministro de provisiones a bordo cuando la duración de su navegación sin escala, no exceda de cuarenta y ocho horas*". 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". A efectos de esta Ley 5/1986, *"se consideran productos de avituallamiento: las provisiones de a bordo, los combustibles y los carburantes*".

Por lo demás, el artículo 12 de la Ley 5/1986 dispone que "*la exportación de los bienes objeto de este impuesto dará derecho a la devolución de las cuotas correspondientes, efectivamente soportadas*". Ahora bien, en los casos del artículo 10.a) de la Ley 5/1986, debe tenerse en cuenta que nos encontramos ante una exención del Impuesto, lo que determina que no haya habido repercusión, y, por tanto, no existe derecho a la devolución al no existir unas cuotas efectivamente soportadas

En todo caso, debe indicarse que el número 3 del artículo 11 del Reglamento dispone:

"*A estos efectos, los exportadores de los referidos bienes que soliciten la devolución de las cuotas satisfechas en concepto de este impuesto, además de probar que han soportado las cuotas tributarias cuya devolución se solicita, deberán unir al documento de exportación solicitud ajustada al modelo que establezca la Dirección General de Tributos, la cual tramitará el expediente y dispondrá el pago de las cuotas a devolver que correspondan"*.

A la vista de estos artículos, queda claro que la venta de productos que se destinen directamente a la exportación (incluido el suministro de combustibles afectos al salvamento o asistencia marítima) desde fábrica o Depósito Franco, constituye una operación que está exenta del Impuesto, por lo que no cabe la repercusión de cuota alguna del IECDP por parte del fabricante o el titular del depósito franco. Si se trata de

una exportación no exenta por el artículo 10 a) de la Ley 5/1986 sí cabe por supuesto la devolución por haberse producido la repercusión del tributo. En este caso, la devolución la ha de solicitar evidentemente el que haya soportado la repercusión de la cuota tributaria, es decir, el minorista; y para ello debe acreditar que el combustible adquirido se ha destinado al suministro de buques afectos al salvamento o asistencia marítima. De este modo, al recuperar el minorista el importe soportado por la repercusión, no existe coste alguno del Impuesto que pueda reflejarse en las contraprestaciones de las operaciones que se consideren exportaciones desde el punto de vista del IECDP, ya que la Ley 5/1986 permite que estos avituallamientos se realicen sin carga alguna del Impuesto (…)"

En otras palabras, solo procede la devolución del Impuesto al exportador cuando éste haya soportado, por repercusión directa, el Impuesto. Sería el caso de la venta por un mayorista a un minorista que después suministre a buques afectos a la pesca costera, en cuyo caso el minorista podría solicitar la devolución de la cuota soportada, de manera que no se viera en la obligación de recuperarla vía precio.

Por el contrario, si el sujeto pasivo – o el titular del depósito fiscal cuando se trate de sustitutos del sujeto pasivo – es el exportador directo del combustible, se aplicará directamente la exención, con lo que no se producirá la repercusión ni, evidentemente, la posibilidad de devolución de la cuota.

Por último, respecto a los requisitos formales para la aplicación de la exención del IECDP, el Reglamento cita los siguientes:

"Artículo 9. Exenciones.

Están exentas siempre que se cumplan las condiciones que en cada caso se establecen:

a) la venta de productos que se destinen directamente a la exportación desde fábrica o Depósitos Francos, operación que deberá acreditarse mediante la correspondiente documentación de salida o exportación."

y

"*Artículo 5. Repercusión*

...

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 del precepto reglamentario aplicado.

..."

TERCERO.- Como resumen de lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que se encuentran exentas del IECDP las entregas de combustibles realizadas directamente por un mayorista a buques afectos a la pesca costera, salvo que se trate de buques deportivos o de recreo o, en general, de uso privado, o al salvamento o a la asistencia marítima.

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, 13 de septiembre de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván