CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1873 (05/03/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6, 1 y 2.8º, de la Ley 20/1991 Art. 9.2º de la Ley 20/1991 Art. 16.Uno de la Ley 20/1991 Art. 20.Uno.2 de la Ley 20/1991 Art. 59.1.b) de la Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante, con sede en la Península, gestiona una amplia gama de soluciones de pago, que incluye las denominadas tarjetas de pago de carburantes, que permiten a sus usuarios (generalmente, transportistas u otros empresarios o profesionales) adquirir, además de combustibles, otros bienes y servicios en las estaciones de servicio adheridas a una red.

La mecánica de las operaciones varía, según el usuario de la tarjeta adquiera combustible u otro tipo de bienes o servicios. En el primer caso, la consultante compra el carburante a la estación de servicio o a la compañía petrolera, cuando sea la propietaria del combustible almacenado en la estación de servicio, e inmediatamente lo revende al titular de la tarjeta, en función de los consumos que éste vaya realizando, sin aplicar ningún margen comercial (es decir, por el mismo precio al que lo adquirió), actuando como un intermediario en nombre propio y por cuenta de su cliente (el titular de la tarjeta).

Cuando el usuario emplea la tarjeta para adquirir en las tiendas de las estaciones de servicio otros bienes, distintos del combustible, o servicios, la consultante se encarga de pagar al establecimiento la contraprestación correspondiente que, a su vez, obtiene de aquél.

Las cuestiones planteadas son las siguientes:

- Si la intermediación en nombre propio que la consultante tiene previsto efectuar desde el establecimiento permanente con el que cuenta en Canarias supone, a efectos del IGIC, la realización de dos entregas de bienes sucesivas en el sentido del artículo 6 de la Ley del Impuesto. O, en caso contrario, cuál sería el tratamiento que se debe otorgar en el Impuesto a la operativa descrita en el escrito de consulta.

- Si la consultante está obligada a emitir factura por las operaciones de intermediación en nombre propio en la venta de combustible, así como por el abono al establecimiento correspondiente del importe de los bienes y servicios adquiridos por el titular de la tarjeta de pago de carburantes.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

En virtud de lo dispuesto en el artículo 6, números 1 y 2.8º, de la Ley 20/1991, la intermediación en nombre propio de la entidad consultante en la adquisición de combustible por parte del titular de la tarjeta de pago de carburantes, que aquélla pretende realizar desde su establecimiento permanente en Canarias, implica la realización de dos entregas de bienes, sujetas a IGIC. La primera de ellas se produce entre la estación de servicio, o compañía petrolera, propietaria

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

del combustible y la consultante. La segunda tiene lugar entre ésta y el usuario de la tarjeta.

La sociedad mercantil consultante quedará obligada a emitir factura por dicha intermediación, repercutiendo la cuota de IGIC que corresponda al usuario de la tarjeta de pago de carburantes.

El abono que realiza la consultante a la estación de servicio como consecuencia de la adquisición por parte del titular de la tarjeta de bienes (distintos del combustible) y servicios, tiene la naturaleza de pago por un tercero de la contraprestación de la operación, no sujeta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.2º de la Ley 20/1991. La consultante no estará obligada a documentar en factura el pago a la estación de servicio del importe de la contraprestación.

Lo expuesto es sin perjuicio de los efectos fiscales que puedan derivar de lo acordado entre la entidad consultante y el usuario de la tarjeta, en relación con la mecánica descrita.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante, con sede en la Península, gestiona una amplia gama de soluciones de pago, que incluye las denominadas tarjetas de pago de carburantes, que permiten a sus usuarios (generalmente, transportistas u otros empresarios o profesionales) adquirir, además de combustibles, otros bienes y servicios en las estaciones de servicio adheridas a una red.

La mecánica de las operaciones varía, según el usuario de la tarjeta adquiera combustible u otro tipo de bienes o servicios. En el primer caso, la consultante compra el carburante a la estación de servicio o a la compañía petrolera, cuando sea la propietaria del combustible almacenado en la estación de servicio, e inmediatamente lo revende al titular de la tarjeta, en función de los consumos que éste vaya realizando, sin aplicar ningún margen comercial (es decir, por el mismo precio al que lo adquirió), actuando como un intermediario en nombre propio y por cuenta de su cliente (el titular de la tarjeta).

Cuando el usuario emplea la tarjeta para adquirir en las tiendas de las estaciones de servicio otros bienes, distintos del combustible, o servicios, la consultante se encarga de pagar al establecimiento la contraprestación correspondiente que, a su vez, obtiene de aquél.

Las cuestiones planteadas son las siguientes:

- Si la intermediación en nombre propio que la consultante tiene previsto efectuar desde el establecimiento permanente con el que cuenta en Canarias supone, a efectos del IGIC, la realización de dos entregas de bienes sucesivas en el sentido del artículo 6 de la Ley del Impuesto. O, en caso contrario, cuál sería el tratamiento que se debe otorgar en el Impuesto a la operativa descrita en el escrito de consulta.

- Si la consultante está obligada a emitir factura por las operaciones de intermediación en nombre propio en la venta de combustible, así como por el abono al establecimiento correspondiente del importe de los bienes y servicios adquiridos por el titular de la tarjeta de pago de carburantes.

SEGUNDO.- En lo que respecta a la primera de las cuestiones formuladas, **la intermediación en nombre propio de la entidad consultante en la adquisición de combustible por parte del titular de la tarjeta de pago de carburantes** implica, en efecto, tal y como se sostiene en el escrito de consulta, la realización de dos entregas de bienes: una, entre el propietario del combustible (estación de servicio/compañía petrolera) y la consultante, y otra, que tiene lugar entre ésta y su cliente, el usuario de la tarjeta. Así resulta de lo previsto en los números 1 y 2.8º del artículo 6 de la Ley 20/1991, respectivamente (el subrayado es nuestro):

"1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

A estos efectos se consideran bienes corporales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía."

"2. En particular se consideran entregas de bienes:

(...)

8º.- Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de comisión de compra."

Partiendo de la consideración de que el combustible objeto de transacción está depositado en estaciones de servicio radicadas en este territorio, ambas entregas de bienes (esto es, la adquisición del carburante por parte de la consultante y la intermediación de ésta, en su propio nombre, en la compra del mismo por el usuario de la tarjeta de pago) se entienden realizadas en Canarias, en virtud de la regla de localización del hecho imponible contenida en el artículo 16.Uno de la Ley 20/1991, que transcribimos a continuación, quedando, por tanto, sujetas a IGIC.

"Artículo 16. Lugar de realización de las entregas de bienes.

El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio."

Entrando ya en la segunda cuestión planteada por la consultante, debemos señalar que pesa sobre la entidad la obligación de emitir factura por su intermediación en la venta de combustible, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991:

"1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:

(...)

b) Expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales."

El Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en los números 1 y 2, de su artículo 2 señala:

"1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

b) Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

c) Las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Tres y cinco de la Ley del Impuesto cuando, por aplicación de las reglas referidas en dicho precepto, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

d) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad Europea a que se refiere el artículo 21.1.º y 2.º de la Ley del Impuesto, excepto las efectuadas en las tiendas libres de impuestos a que se refiere el número 2.º, B, del citado artículo.

e) Las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición a que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de la Ley del Impuesto.

f) Aquellas de las que sean destinatarias personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, con independencia de que se encuentren establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto o no, o las Administraciones Públicas a que se refiere el artículo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común."

Es preciso indicar que conforme a la disposición adicional segunda del citado Reglamento: *"En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido ... deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario (...).",* de tal manera que la referencia al artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido debe entenderse efectuada al citado anteriormente artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991.

En cumplimiento de lo establecido en el artículo 20.Uno.2 de la Ley 20/1991, en la factura que emita al usuario de la tarjeta de compra de carburantes, la consultante deberá repercutirle la cuota del IGIC devengado:

"2. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente."

En cuanto a la segunda cuestión formulada, expone la consultante que el usuario emplea la tarjeta para adquirir en las tiendas de las estaciones de servicio otros bienes, distintos del combustible, o servicios, y que la consultante se encarga de pagar al establecimiento la contraprestación correspondiente.

Se trata de un mero pago por un tercero (la consultante) de la contraprestación derivada de la adquisición de un bien o servicio por parte del titular de la tarjeta, no sujeto al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.2º de la Ley 20/1991. La consultante no está obligada a emitir facturas por el hecho de abonar al proveedor (estación de servicio), por orden y cuenta de sus clientes (los titulares de las tarjetas), el precio de los bienes o servicios adquiridos por estos con la tarjeta de pago de carburantes.

El mencionado artículo 9.2º dispone:

"No están sujetas al Impuesto:

(...)

2º.- Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago."

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 6, números 1 y 2.8º, de la Ley 20/1991, la intermediación en nombre propio de la entidad consultante en la adquisición de combustible por parte del titular de la tarjeta de pago de carburantes, que aquélla pretende realizar desde su establecimiento permanente en Canarias, implica la realización de dos entregas de bienes, sujetas a IGIC. La primera de ellas se produce entre la estación de servicio, o compañía petrolera, propietaria del combustible y la consultante. La segunda tiene lugar entre ésta y el usuario de la tarjeta.

La sociedad mercantil consultante quedará obligada a emitir factura por dicha intermediación, repercutiendo la cuota de IGIC que corresponda al usuario de la tarjeta de pago de carburantes.

El abono que realiza la consultante a la estación de servicio como consecuencia de la adquisición por parte del titular de la tarjeta de bienes (distintos del combustible) y servicios, tiene la naturaleza de pago por un tercero de la contraprestación de la operación, no sujeta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.2º de la Ley 20/1991. La consultante no estará obligada a documentar en factura el pago a la estación de servicio del importe de la contraprestación.

Lo expuesto es sin perjuicio de los efectos fiscales que puedan derivar de lo acordado entre la entidad consultante y el usuario de la tarjeta, en relación con la mecánica descrita.

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, 5 de marzo de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González