Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF Y PROPIOS
CONSULTA Nº 2.223 (19/07/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 1, 3, 4 y 7 Ley 5/1986 Arts. 4 y 10.5.f) Decreto 22/1987

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante (en adelante, entidad A) es una operadora petrolífera mayorista que opera dentro del territorio canario y junto a otro operador petrolífero que también opera en Canarias (en adelante, entidad B) son titulares a partes iguales de una tercera entidad (en adelante, entidad C), que se dedica a prestar servicios de almacenamientos de productos petrolíferos dentro de un depósito fiscal a efectos del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en adelante, IECDP). El depósito fiscal es propiedad de C.

La entidad A y B organizan envíos de productos petrolíferos desde territorio peninsular donde alternan la gestión y organización de los barcos que llevan producto hasta las islas, pudiendo cualquiera de ambas compañías encargarse de la gestión de dichos envíos y siendo la carga de dichos barcos una parte propiedad de la entidad A y otra parte propiedad de la entidad B. Una vez el producto llega a Canarias cada compañía deposita su producto correspondiente dentro de las instalaciones del depósito fiscal de la entidad C.

Plantea los siguientes escenarios:

Escenario 1

1.- La entidad A envía el producto de Península a Canarias.

2.- La entidad A introduce el producto en Canarias vinculándolo al depósito fiscal de la entidad C.

3.- Parte del producto es entregado a la entidad B, operador mayorista, dentro del depósito fiscal y será esta entidad B quién procede a extraer el producto del depósito fiscal.

Escenario 2

1.- La entidad A envía el producto de Península a Canarias.

2.- La entidad A introduce el producto en Canarias vinculándolo al depósito fiscal de la entidad C.

3.- La entidad A vende parte del producto que está en el depósito fiscal propiedad de C a otro operador mayorista, D, dentro del depósito fiscal, y será la entidad A quién procede a extraer

el producto del depósito fiscal, ya que la puesta a disposición del producto por parte de A a D será una vez que se proceda a sacar el producto del depósito fiscal.

Se consulta respecto a los escenarios expuestos quien es el sujeto pasivo del IECDP y cuándo se devenga.

CONTESTACIÓN

En el escenario 1, será sujeto pasivo del IECDP en calidad de sustituto del contribuyente, de conformidad con el artículo 4.2 de la Ley 5/1986, la entidad C como titular del depósito, produciéndose el devengo del impuesto, de conformidad con el artículo 7.2 de la Ley 5/1986, en el momento de salida del depósito fiscal.

En el escenario 2, será sujeto pasivo del Impuesto la entidad A, produciéndose el devengo con la puesta a disposición del producto por parte de la entidad A a la entidad D fuera del depósito.

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 uso de la atribución conferida en el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 22.C).k) del Decreto 175/2022, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante (en adelante, entidad A) es una operadora petrolífera mayorista que opera dentro del territorio canario y junto a otro operador petrolífero que también opera en Canarias (en adelante, entidad B) son titulares a partes iguales de una tercera entidad (en adelante, entidad C), que se dedica a prestar servicios de almacenamientos de productos petrolíferos dentro de un depósito fiscal a efectos del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en adelante, IECDP). El depósito fiscal es propiedad de C.

La entidad A y B organizan envíos de productos petrolíferos desde territorio peninsular donde alternan la gestión y organización de los barcos que llevan producto hasta las islas, pudiendo cualquiera de ambas compañías encargarse de la gestión de dichos envíos y siendo la carga de dichos barcos una parte propiedad de la entidad A y otra parte propiedad de la entidad B. Una vez el producto llega a Canarias cada compañía deposita su producto correspondiente dentro de las instalaciones del depósito fiscal de la entidad C.

Plantea los siguientes escenarios:

Escenario 1

1.- La entidad A envía el producto de Península a Canarias.

2.- La entidad A introduce el producto en Canarias vinculándolo al depósito fiscal de la entidad C.

3.- Parte del producto es entregado a la entidad B, operador mayorista, dentro del depósito fiscal y será esta entidad B quién procede a extraer el producto del depósito fiscal.

Escenario 2

1.- La entidad A envía el producto de Península a Canarias.

2.- La entidad A introduce el producto en Canarias vinculándolo al depósito fiscal de la entidad C.

3.- La entidad A vende parte del producto que está en el depósito fiscal propiedad de C a otro operador mayorista, D, dentro del depósito fiscal, y será la entidad A quién procede a extraer el producto del depósito fiscal, ya que la puesta a disposición del producto por parte de A a D será una vez que se proceda a sacar el producto del depósito fiscal.

Se consulta respecto a los escenarios expuestos quien es el sujeto pasivo del IECDP y cuándo se devenga.

SEGUNDO.- Antes de entrar en el análisis de la consulta efectuada, debemos matizar lo siguiente: en el texto del escrito presentado planteando la consulta que nos ocupa se hace mención siempre a "Depósito REF". El que disponga tal consideración el depósito del que es titular la entidad C no tiene ninguna implicación a efectos del IECDP, puesto que únicamente despliega sus efectos respecto a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias); por ello, y para hacer operativa la consulta, hemos entendido que la entidad C es titular de un depósito fiscal a efectos del IECDP.

El IECDP es un tributo propio de la Comunidad Autónoma de Canarias cuya regulación legal se encuentra actualmente recogida en 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), estando su desarrollo reglamentario recogido, entre otras normas, en el Decreto 22/1987, de 13 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del petróleo de la Comunidad Autónoma de Canarias (en adelante, Decreto 22/1987).

El artículo 1 de la Ley 5/1986, regulador de la naturaleza del IECDP, 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."

Vemos que el IECDP se configura como un tributo monofásico que presenta la singularidad de que no grava ni la fabricación ni la importación de determinados combustibles, sino el comercio mayorista.

Coherente con la naturaleza del IECDP, el artículo 3, regulador del hecho imponible, 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.

2. A efectos de lo previsto en el número anterior se entiende por entrega de bienes:

a) La transmisión del poder de disposición sobre los bienes objeto del presente impuesto.

(…)"

Los apartados 1 y 2 del artículo 4, regulador de los sujetos pasivos y responsables, 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 se encuentra en el artículo 4 del 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.

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. (...)"

Vista la regulación de los sujetos pasivos, pasamos a la regulación del devengo. El artículo 7 de la Ley 5/1986 dispone:

"1. El impuesto se devenga con motivo de la entrega de los bienes por los comerciantes mayorista.

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."

Por último, el artículo 10.5.f) del Decreto 22/1987 define a los depósitos fiscales como los recintos especialmente habilitados por la Administración para la permanencia de mercancías con suspensión o exención del Impuesto.

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 Impuesto, 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 titular del depósito fiscal, como sustituto del contribuyente, en el caso de entregas sujetas al Impuesto dentro del depósito fiscal, y siempre y cuando la salida del depósito no sea en régimen suspensivo.

En el escenario 1 planteado, la entidad A importa combustible y lo introduce en el depósito fiscal cuya titularidad es de la entidad C. Estos actos no suponen ningún presupuestos que impliquen la realización del hecho imponible del IECDP.

Dentro del depósito fiscal la entidad A transmite parte de la propiedad del producto a la entidad B. Se produce el hecho imponible previsto en el citado artículo 3.1 de la Ley 5/1986, al realizarse una entrega de un comerciante mayorista (entidad A) de un producto objeto del Impuesto, en este caso a la entidad B, a pesar de que se efectúe dentro de un depósito fiscal.

Es necesario recalcar que existe siempre hecho imponible en el IECDP por las entregas de combustibles, que formen parte del ámbito objetivo del Impuesto, realizadas por el importador de tal combustible, puesto que éste adquiere la condición de primer comerciante mayorista y, por tanto, en contribuyente obligado a cumplir con la obligación tributaria principal que es el ingreso de la cuota tributaria devengada. Cuestión aparte es en el caso de que el combustible objeto de entrega se destina a su introducción en un depósito fiscal, el devengo queda suspendido hasta la salida del depósito (salvo que vaya destinado a otro depósito fiscal en el que continuaría en régimen suspensivo), siendo sustituto del contribuyente el titular del depósito fiscal que estará obligado a ingresar la cuota del Impuesto.

En el supuesto del escenario 1, se transfieren todos los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes con la entrega dentro del depósito, al señalar la consultante en su escrito que "*la entidad A, transmite parte de la propiedad del producto dentro del propio depósito REF a B, y no asume la responsabilidad de la salida del mismo en estos supuestos*". En este caso, el devengo se producirá en el momento de la salida del depósito fiscal, siendo la entidad C sustituto del contribuyente.

En el escenario 2, la entidad A vende parte del producto, que está en el depósito fiscal propiedad de C, a otro operador mayorista D. No obstante, será la entidad A quién proceda a extraer el producto del depósito fiscal, ya que la puesta a disposición del producto por parte de la entidad A a la entidad D será una vez que se proceda a sacar el producto del depósito fiscal. En este caso, la entrega se produce fuera del depósito fiscal, por lo que no existiendo hecho imponible previo a la salida del depósito, no se produce el devengo con la salida del depósito, no siendo la entidad C, titular del depósito fiscal, sustituto del contribuyente.

En definitiva, en el escenario 2, el contribuyente es la entidad A, devengándose del IECDP con la puesta a disposición del producto por parte de la entidad A a la entidad D, que se producirá fuera del depósito fiscal.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que en el escenario 1, será sujeto pasivo del IECDP en calidad de sustituto del contribuyente, de conformidad con el artículo 4.2 de la Ley 5/1986, la entidad C como titular del depósito, produciéndose el devengo del impuesto, de conformidad con el artículo 7.2 de la Ley 5/1986, en el momento de salida del depósito fiscal.

En el escenario 2, será sujeto pasivo del Impuesto la entidad A, produciéndose el devengo con la puesta a disposición del producto por parte de la entidad A a la entidad D fuera del depósito.

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, 19 de julio de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez