CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1699 (10/12/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción	**NORMATIVA APLICABLE** Disposición adicional quinta Decreto Legislativo 1/1994.

CUESTIÓN PLANTEADA

Una empresa A, perteneciente al mismo grupo que la empresa B consultante, adquiere combustible a un fabricante en Canarias e importa combustible, almacenándola en instalaciones logísticas de la empresa C no perteneciente al grupo. La empresa B adquiere combustible a la empresa A en las instalaciones logísticas de la empresa C. Simultáneamente la empresa B vende dichos productos a sus clientes.

Se consulta si esta última entrega constituye hecho imponible de la Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La entrega de combustible realizada por la entidad mercantil consultante (empresa B) a sus clientes no se configura como hecho imponible de la Exacción, puesto que no es realizada desde una instalación de venta al público. Cuestión distinta, es la posibilidad de que la empresa B pueda disponer de la consideración de sustituto del contribuyente cuando los clientes entreguen el combustible en instalaciones de venta al público de su titularidad.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta tributaria acerca de la Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción, esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en el articulo 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.- Una empresa A, perteneciente al mismo grupo que la empresa B consultante, adquiere combustible a un fabricante en Canarias e importa combustible, almacenándola en instalaciones logísticas de la empresa C no perteneciente al grupo. La empresa B adquiere combustible a la empresa A en las instalaciones logísticas de la empresa C. Simultáneamente la empresa B vende dichos productos a sus clientes.

Se consulta si esta última entrega constituye hecho imponible de la Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción.

SEGUNDO.- La Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción (en adelante, Exacción) se encuentra regulada en la Disposición adicional quinta del Decreto Legislativo 1/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias (en adelante Decreto Legislativo 1/1994), siendo la redacción vigente dada por el artículo 8 de la Ley 9/2003, de 5 de abril, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Haciendas Territoriales Canarias.

La regulación del hecho imponible, sujeto pasivo y devengo de la Exacción se encuentra recogida, respectivamente, en los apartados 1, 2 y 3 de la citada Disposición adicional quinta que dispone lo siguiente:

> "*1. Hecho imponible: constituirá el hecho imponible de la exacción la entrega onerosa de la gasolina y el gasóleo de automoción por parte de los titulares de instalaciones de venta al público de estos productos.*
>
> *2. Sujeto pasivo: será contribuyente el titular de la instalación de venta al público de gasolina y de gasóleo de automoción. Es sustituto del contribuyente el empresario que realice la entrega de la gasolina o el gasóleo de automoción al titular de la instalación de venta al público de los citados productos.*
>
> *3. Devengo: la exacción se devengará en el momento de la puesta a disposición de la gasolina o gasóleo de automoción por parte del titular de la instalación de venta al público de estos productos."*

De estos apartados podemos destacar los siguientes aspectos relevantes:

a) Aunque la ordenación de la Exacción se encuentra incluida en una norma legal reguladora de tasas y precios públicos, no dispone de tal naturaleza. Estamos ante un impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Canarias.

b) Se configura como un impuesto de naturaleza indirecta de carácter especial, que grava en fase única la entrega onerosa de gasolina y gasóleo de automoción.

c) La normativa de la Exacción no define "*venta al público*", por lo que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debemos acudir, supletoriamente, a las disposiciones del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

El artículo 1 del Reglamento para la distribución al por menor de carburantes y combustibles petrolíferos en instalaciones de venta al público aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1905/1995, de 24 de noviembre, dispone que: "*La distribución al por menor de carburantes y combustibles petrolíferos en instalaciones de venta al público solo podrá realizarse en instalaciones previamente autorizadas para desarrollar esta actividad y en las condiciones establecidas reglamentariamente. A estos efectos, se entiende por venta al público la actividad consistente en la entrega de carburantes y combustibles petrolíferos a granel, efectuadas por precio en favor de los consumidores finales en la propia instalación.*"

Deriva de lo expuesto que:

- La fase objeto de imposición es la última del proceso de producción y comercialización de la gasolina y gasóleo de automoción, es decir la venta al menor del citado combustible a consumidores finales.

- La venta al público objeto de imposición únicamente puede efectuarse en instalaciones de venta al público que conforme a lo dispuesto en el artículo 2 del citado Reglamento se clasifican en estaciones de servicios (cuando distribuyan tres o más productos diferentes de gasolinas y gasóleos de automoción) o en unidades de suministro (cuando distribuyan menos de tres productos diferentes de gasolinas y gasóleos de automoción).

Aunque se trata de un impuesto propio de la Comunidad Autónoma se encuentra cedido a los Cabildos Insulares. Igualmente su rendimiento corresponde en su totalidad a estos, en este sentido es relevante la localización de la entrega de la gasolina o gasóleo de automoción en una concreta estación de servicio o unidad de suministro, puesto que corresponde a cada Cabildo Insular la Exacción que se devengue en la isla respectiva (apartado 6 de la Disposición final quinta del Decreto Legislativo 1/1994)

Por último, se ha cedido a los Cabildos Insulares la competencia para dictar las normas necesarias para la gestión de la Exacción. Todo ello, conforme a lo dispuesto en los apartados 5 y 6 de la Disposición adicional quinta del Decreto Legislativo 1/1994.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, la entrega de combustible realizada por la entidad mercantil consultante (empresa B) a sus clientes no se configura como hecho imponible de la Exacción, puesto que no es realizada desde una instalación de venta al público. Cuestión distinta, es la posibilidad de que la empresa B pueda disponer de la consideración de sustituto del contribuyente cuando los clientes entreguen el combustible en instalaciones de venta al público de su titularidad.

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, 10 de diciembre de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván