Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo de la Comunidad Autónoma de Canarias	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 3.1 Ley 5/1986 Art. 4.1 y 4.2 Ley 5/1986 Art. 7.1 y 7.2 Ley 5/1986 Art. 10.a) Ley 5/1986 Art. 11 Ley 5/1986 Art. 4.1 D. 22/1987 Art. 9.a) D. 22/1987 Art. 11.1 y 11.3D. 22/1987

CUESTIÓN PLANTEADA

Una de las actividades de la entidad consultante es la comercialización de gasolinas y gasóleos a clientes establecidos en todo el territorio nacional. En la Comunidad Autónoma de Canarias, la sociedad vende gasóleo para pesca; por ello, consulta si la exención del artículo 10 de la Ley del IECDP 5/1986 es de aplicación a las entregas de productos que salen del depósito fiscal con destino a una estación de servicio, la cual surte a buques que realizan pesca costera, aunque haya habido una venta mayorista por sujeto distinto al fabricante en fase anterior.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que el suministro de combustible, procedente de un depósito fiscal, adquirido por una estación de servicio, que posteriormente lo entrega con destino al avituallamiento de buques afectos a la pesca costera, da derecho a solicitar la devolución de las cuotas efectivamente soportadas del IECDP, al tener este suministro el carácter de exportación conforme al artículo 11.2.c).3º de la Ley territorial 5/1986. El titular del derecho a la devolución es la estación de servicios, que es quien ha soportado la repercusión del IECDP a la salida del combustible del depósito fiscal. La solicitud de devolución la habrá de realizar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento del IECDP, aprobado por el Decreto 22/1987, de 13 de marzo.

Visto el escrito presentado por , 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 competencia establecida en el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una de las actividades de la entidad consultante es la comercialización de gasolinas y gasóleos a clientes establecidos en todo el territorio nacional. En la Comunidad Autónoma de Canarias, la sociedad vende gasóleo para pesca; por ello, consulta si la exención del artículo 10 de la Ley del IECDP 5/1986 es de aplicación a las entregas de productos que salen del depósito fiscal con destino a una estación de servicio, la cual surte a buques que realizan pesca costera, aunque haya habido una venta mayorista por sujeto distinto al fabricante en fase anterior.

SEGUNDO.- En esta consulta nos encontramos con entregas de gasóleo con destino al avituallamiento de buques de pesca costera. Por ello estimamos interesante transcribir literalmente la contestación de esta Dirección General en un supuesto casi idéntico al que aquí nos ocupa y que lleva fecha de 26 de enero de 2010 (consulta vinculante número 1336):

> "Para empezar, ha de señalarse que el artículo 3.1 de la Ley 5/1986 establece que el hecho imponible del IECDP 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."*
>
> Por su parte, el artículo 4.1 de la misma Ley dispone que "*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 número 2 de este mismo artículo 4 establece que "*son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, los titulares de depósitos fiscales*".
>
> El concepto de comerciante mayorista viene definido en el artículo 4.1 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), 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 Decreto 22/1987, 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 Decreto 22/1987 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.
>
> Por todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la Corporación de Prácticos que adquiere combustible a un minorista para el suministro a buques afectos exclusivamente a la asistencia marítima, no tiene derecho a la devolución de la cuota correspondiente del IECDP que se devengó en la entrega del mayorista a su proveedor, ya que es el minorista, y no la Corporación, quien ha soportado efectivamente del mayorista la cuota del Impuesto."

Ninguna duda parece existir que la doctrina de esta contestación a la consulta tributaria vinculante número 1336 es plenamente aplicable al supuesto que aquí se plantea: no en vano el artículo 11.2 de la Ley territorial 5/1986 establece que tiene carácter de exportación no solo 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"*, sino también el avituallamiento de los buques "*afectos a la pesca costera, con exclusión del suministro de provisiones de a bordo*". A estos efectos, dice el artículo 11.4 de la Ley territorial 5/1986, se consideran *"productos de avituallamiento: (...) los combustibles y los carburantes*".

Donde existe diferencia entre el supuesto que aquí se examina y la consulta vinculante 26 de enero de 2010, es que la corporación que realizó la consulta de 26 de enero de este año no era la destinataria efectiva de la repercusión del tributo, razón que nos llevó a concluir que en ese supuesto no cabía la devolución de la cuota soportada del IECDP. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el combustible sale de un depósito fiscal, con lo cual el devengo se produce en ese momento de la salida con destino a la estación de servicio, debiendo soportar la propia estación de servicio la repercusión del IECDP. Ahora bien, en la medida en que el combustible adquirido lo destine la estación de servicio al avituallamiento de buques afectos a la pesca costera, el minorista (estación de servicio) puede solicitar, como exportador, a la Administración Tributaria Canaria, la devolución del Impuesto y recuperar así el importe soportado por la repercusión. Al proceder, por tanto, en este caso, la devolución, no existe ninguna carga tributaria que pueda reflejarse en la contraprestación de esas operaciones que, a efectos del IECDP, se consideran exportaciones, ya que la Ley territorial 5/1986 permite que el avituallamiento de los buques afectos a la pesca costera se realice sin coste fiscal alguno.

De lo dicho se sigue, con toda claridad, que la salida del combustible del depósito fiscal con ocasión de la venta a la estación de servicio, está sujeta y no exenta del IECDP por el artículo 10 de la Ley 5/1986, y que el sujeto pasivo (titular del depósito) debe repercutir siempre el Impuesto a la estación de servicio adquirente del combustible, sin perjuicio de que luego la venta de este combustible tenga el carácter de exportación por estar destinada al suministro de buques afectos a la pesca costera, y origine el derecho a la devolución de la cuota soportada por la compra del combustible.

Cuestión distinta es el problema que plantea de que ha habido una "*venta mayorista por sujeto pasivo distinto al fabricante en fase anterior*". Es claro que la venta mayorista a la que se refiere el escrito de consulta es a la entrega del combustible para su introducción al depósito fiscal. Según dispone el artículo 7.2 de la Ley territorial 5/1986, el devengo del Impuesto se origina en estos casos en el momento de salida del combustible del depósito fiscal, y la repercusión del IECDP debe soportarla en ese momento el adquirente del combustible que sale del depósito, que, en el supuesto que aquí nos ocupa, es la estación de servicios. Hay que tener en cuenta que el IECDP tiene un carácter monofásico, y que el hecho imponible se devenga cuando el combustible sale del depósito fiscal, siendo sujeto pasivo sustituto de esta obligación del Impuesto el titular del depósito fiscal, que es quien, según el artículo 5 de la Ley territorial 5/1986, debe repercutir el IECDP al adquirente del combustible.

TERCERO.- En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que el suministro de combustible, procedente de un depósito fiscal, adquirido por una estación de servicio, que posteriormente lo entrega con destino al avituallamiento de buques afectos a la pesca costera, da derecho a solicitar la devolución de las cuotas efectivamente soportadas del IECDP, al tener este suministro el carácter de exportación conforme al artículo 11.2.c).3º de la Ley territorial 5/1986. El titular del derecho a la devolución es la estación de servicios, que es quien ha soportado la repercusión del IECDP a la salida del combustible del depósito fiscal. La solicitud de devolución la habrá de realizar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento del IECDP, aprobado por el Decreto 22/1987, de 13 de marzo.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con 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 establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 1 de junio de 2010

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández