CONSULTA TRIBUTOS REF – CONSULTA NÚM. 1639 (03/02/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo de la Comunidad Autónoma de Canarias	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 1 Ley 5/1986 Art. 4.1 y 2 Ley 5/1986 Art. 5.1 Ley 5/1986 Art. 7.2 Ley 5/1986 Art. 12 Ley 5/1986 Art. 13.1 Ley 5/1986 Art. 10.a) Ley 5/1986 Art. 11.2.c) Ley 5/1986 Art. 11.4.c) Ley 5/1986 Art. 4.1 y 2 Decreto 22/1987 Art. 5.2 Decreto 22/1987 Art. 11.3 Decreto 22/1987

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante es un operador petrolífero mayorista (en adelante, entidad A) y pretende adquirir gasóleo de automoción a otro operador petrolífero mayorista (en adelante, entidad B) que ha importado el gasóleo. La entrega se realizará en un depósito fiscal del que es titular la entidad B y para la retirada del gasóleo la entidad A acudirá con un camión cisterna. Se consulta quién es sujeto pasivo, y quién está obligado al pago del IECDP, si la entidad A o la entidad B.

Por otra parte, uno de los clientes de la entidad A será el Servicio Marítimo de la Guardia Civil que destinará el gasóleo al funcionamiento de patrulleras que prestan esencialmente actividades de salvamento marítimo. Respecto a esta entrega se consulta:

a) En el caso de que la entidad A fuera sujeto pasivo, si dicha entrega se encuentra exenta del IECDP y no se debe repercutir el mismo en factura.

b) En el supuesto que la entidad B fuera el sujeto pasivo, si como consecuencia de la posterior entrega por parte de la entidad A al Servicio Marítimo de la Guardia Civil tendría derecho a la devolución del IECDP repercutido por la entidad B.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Véase texto de la consulta.

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.- La entidad mercantil consultante es un operador petrolífero mayorista (en adelante, entidad A) y pretende adquirir gasóleo de automoción a otro operador petrolífero mayorista (en adelante, entidad B) que ha importado el gasóleo. La entrega se realizará en un depósito fiscal del que es titular la entidad B y para la retirada del gasóleo la entidad A acudirá con un camión cisterna. Se consulta quién es sujeto pasivo, y quién está obligado al pago del IECDP, si la entidad A o la entidad B.

Por otra parte, uno de los clientes de la entidad A será el Servicio Marítimo de la Guardia Civil que destinará el gasóleo al funcionamiento de patrulleras que prestan esencialmente actividades de salvamento marítimo. Respecto a esta entrega se consulta:

a) En el caso de que la entidad A fuera sujeto pasivo, si dicha entrega se encuentra exenta del IECDP y no se debe repercutir el mismo en factura.

b) En el supuesto que la entidad B fuera el sujeto pasivo, si como consecuencia de la posterior entrega por parte de la entidad A al Servicio Marítimo de la Guardia Civil tendría derecho a la devolución del IECDP repercutido por la entidad B.

SEGUNDO.- 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), 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."*

De la regulación de la naturaleza del IECDP, y a los efectos de la resolución de la presente consulta, debemos destacar su carácter monofásico.

Los apartados 1 y 2 del artículo 4 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 Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo, de la

Comunidad Autónoma de Canarias aprobado por el punto Primero del Decreto 22/1987, de 13 de marzo (en adelante, Reglamento del IECDP), 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. (...)"*

Por último, el artículo 7.2 de la Ley 5/1986 dispone:

> *"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."*

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 tributo, 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 artículo 5.1 de la Ley 5/1986 dispone:

> *"1. En la forma en 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 artículo 13.1 de la Ley 5/1986 dispone:

"1. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar ante la consejería competente en materia de hacienda las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones, así como a presentar las garantías en las formas, plazos y cuantías que se determinen reglamentariamente. Asimismo estarán obligados a presentar las declaraciones censales que, respecto a este tributo, se exijan reglamentariamente, así como a presentar una declaración informativa de las cantidades suministradas de cada producto sujeto al impuesto, con arreglo a los diseños de formato, condiciones y plazos que se establezcan mediante orden del consejero competente en materia de hacienda."

Se plantea la siguiente situación: entrega por parte de la entidad B de combustible objeto del tributo (gasóleo de automoción), que a su vez lo importó, a la entidad A (entidad consultante). La entrega se realizará en un depósito fiscal del que es titular la entidad B, y para la retirada del gasóleo la entidad A acudirá con un camión cisterna.

Diferenciaremos los siguientes supuestos:

A) El destino del gasóleo no es su introducción en un depósito fiscal titular de la entidad A (entidad consultante).

En este supuesto, tendrá la consideración de sujeto pasivo la entidad B, que está obligada a repercutir el impuesto en la factura que debe emitir, estando también obligada a declarar la cuota devengada a la Administración Tributaria Canaria. La entidad A (entidad consultante) estará obligada a soportar la repercusión.

B) El destino del gasóleo es su introducción en un depósito fiscal cuya titularidad corresponde a la entidad A (entidad consultante).

En este supuesto, la entidad A (entidad consultante) tendrá la consideración de sustituto del contribuyente, estando obligado a repercutir la cuota devengada, cuando se produzca dicho devengo (a la salida del depósito fiscal), y a declararla ante la Administración Tributaria Canaria.

No obstante, si la entrega efectuada por la entidad A tiene como destino un depósito fiscal cuya titularidad corresponde a un tercero, la entidad A no tiene la consideración de sustituto del contribuyente.

C) El destino del gasóleo es su introducción en un depósito fiscal cuya titularidad corresponde a una entidad diferente a la entidad A (entidad consultante) y a la entidad B.

En este caso, tendrá la consideración de sustituto del contribuyente la entidad titular del depósito fiscal de destino.

En los supuestos B) y C) es indiferente que el traslado desde el depósito fiscal titularidad de la entidad B a otro depósito fiscal se realice en un camión cisterna de la entidad A (entidad consultante).

TERCERO.- Partiendo de lo señalado en el punto Segundo anterior, debemos analizar la tributación de la entrega de gasóleo por parte de la entidad A (entidad consultante) al Servicio Marítimo de la Guardia Civil que lo destinará como combustible de las patrulleras que prestan esencialmente funciones de salvamento marítimo, en los supuestos siguientes:

A) El gasóleo entregado por la entidad B a la entidad A (entidad consultante) no tuvo como destino un depósito fiscal.

En este supuesto, y como ya hemos reseñado, el sujeto pasivo es la entidad B como consecuencia de la entrega de gasóleo a la entidad A.

Puesto que nos encontramos ante un impuesto monofásico, la entrega de la entidad A al Servicio Marítimo de la Guardia Civil, se encuentra no sujeta al IECDP.

B) El gasóleo entregado por la entidad B a la entidad A (entidad consultante) tuvo como destino un depósito fiscal titularidad de la entidad A.

En este caso, la entidad A tiene la consideración de sustituto del contribuyente en la entrega del gasóleo al Servicio Marítimo de la Guardia Civil.

La cuestión es determinar si resulta aplicable a esta entrega efectuada por la entidad A alguna exención.

El artículo 10.a) de la Ley 5/1986) dispone lo siguiente:

"Estarán exentas en las condiciones que reglamentariamente se determinen:
a) La venta de productos que se destinen directamente a la exportación desde fábrica o Depósitos Francos."

Por otra parte, el artículo 11.2.c) de la Ley 5/1986 dispone:

"2. Tienen igualmente el carácter de exportación el suministro de bienes con destino a:
(...)
c) El avituallamiento de los buques siguientes: los que realicen navegación marítima internacional. Los afectos al salvamento o a la asistencia marítima, con exclusión del suministro de provisiones de abordo cuando la duración de su navegación sin escala, no exceda de cuarenta y ocho horas. Los afectos a la pesca costera, con exclusión del suministro de provisiones de abordo. En ningún

caso se incluye el avituallamiento de buques deportivos o de recreo o, en general, de uso privado."

Por último, el artículo 11.4.c) de la Ley 5/1986 define provisiones de abordo en los siguientes términos:

"4. A efectos de esta Ley se considera:
(...)
c) Provisiones de abordo: los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y los pasajeros."

De todo ello y bajo la hipótesis planteada, se deriva que la entrega de combustible que la entidad A (entidad consultante) efectúa al Servicio Marítimo de la Guardia Civil y con destino a patrulleras que prestan esencialmente funciones de salvamento marítimo, se encuentra exenta del IECDP, salvo el que tenga la consideración de provisión de abordo cuando la duración de su navegación sin escala no exceda de cuarenta y ocho horas.

CUARTO.- Respecto a si la entidad A (entidad consultante) puede obtener la devolución de la cuota del IECDP soportada en la adquisición del gasóleo que posteriormente entrega al Servicio Marítimo de la Guardia Civil, obviamente solo puede analizarse en el supuesto que la entidad B sea el sujeto pasivo, puesto que en el caso de que sea la entidad A sustituto del contribuyente la entrega se encontraría exenta y la entidad A no habría soportado ninguna cuota del IECDP en la adquisición del gasóleo a la entidad B.

El artículo 12 de la Ley 5/1986 dispone:

"1. Tendrán derecho a la devolución del Impuesto los exportadores de los combustibles objeto de este Impuesto, por las cuotas soportadas o incorporadas a los precios de los productos exportados.
2. En los supuestos de devolución, el importe de las cuotas que se devuelvan será el mismo que el de las soportadas. No obstante, cuando no fuera posible determinar este importe, las cuotas se determinarán aplicando el tipo vigente tres meses antes de la fecha en que se realice la exportación que origine el derecho a la devolución.
3. La devolución se solicitará por los exportadores a la Administración Tributaria Canaria en la forma, plazos y condiciones que establezca el consejero competente en materia tributaria."

De acuerdo con este precepto, la entidad A (entidad consultante) puede obtener la devolución de la cuota soportada del IECDP y repercutida por la entidad B, respecto al gasóleo entregado al Servicio Marítimo de la Guardia Civil y con destino a patrulleras que prestan esencialmente funciones de salvamento marítimo, puesto que nos encontramos ante una entrega que tiene la consideración de exportación y, por tanto, exenta del IECDP.

El apartado 3 del reseñado artículo 12 de la Ley 5/1986 autoriza al consejero competente en materia tributaria a establecer la forma, plazo y condiciones para la devolución a la exportación. A la fecha de emisión de la presente respuesta a consulta tributaria vinculante no ha sido aprobada dicha Orden, por lo que procede analizar cómo se debe solicitar actualmente la devolución por exportación ante dicho vacío reglamentario.

El artículo 11.3 del Reglamento del IECDP presenta el siguiente tenor literal:

"3. 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 una 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."

Esta Dirección General de Tributos no ha aprobado el modelo a que se refiere la norma reglamentaria, por lo que, en su ausencia, el consultante podrá presentar una solicitud ajustada a lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y, supletoriamente, en las disposiciones generales sobre procedimientos administrativos.

Conforme a ello, en el escrito deberá incluirse, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del interesado y, en su caso, de la persona que lo represente.

Igualmente, y a los efectos de satisfacer la solicitud de devolución, deberá mencionar en el escrito las cuotas sobre las que se desea obtener la devolución, sin perjuicio de cualquier otra mención que el instante considere relevante en el ejercicio de su derecho a la devolución.

El artículo 5.1 de la Ley 5/1986 dispone:

"1. En la forma en 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."

La remisión reglamentaria citada en el artículo 5.1 de la Ley 5/1986 se encuentra recogida en el artículo 5 del Reglamento del IECDP, que en su apartado 2 dispone:

"*La repercusión deberá efectuarse mediante factura o documento que le sustituya en la que los objetos pasivos harán constar, separadamente, el importe del producto, la cuantía de las cuotas repercutidas en concepto de impuesto y la Tarifa aplicada."*

Tampoco se ha regulado el plazo de presentación de las solicitudes de devolución, por lo que la Administración Tributaria competente para su resolución deberá atenerse a los plazos generales de prescripción de éste tipo de derechos, es decir, el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 66 de la LGT. En concreto, el artículo 66 de la LGT distingue entre el derecho a solicitar las devoluciones y el derecho a obtener las devoluciones, el primero comenzará, en defecto de plazo, desde el día

siguiente a aquel en que dicha devolución pudo obtenerse, cuestión que en el supuesto objeto de consulta corresponderá con el día siguiente al que se realizó la entrega al Servicio Marítimo de la Guardia Civil.

Por último, respecto a los documentos acreditativos de su derecho, el haber soportado las cuotas tributarias cuya devolución se solicita, se deberá acreditar con las facturas que haya emitido la entidad B.

No obstante, la solicitud de devolución se debe referir exclusivamente a las cuotas soportadas del IECDP respecto del gasóleo entregado al Servicio Marítimo de la Guardia Civil y cuyo destino sean patrulleras que prestan esencialmente funciones de salvamento marítimo, por lo que no sólo se deberá acreditar la cuantía de las cuotas soportadas del Impuesto sino su destino.

Al ser el IECDP un impuesto de carácter monofásico, no existe repercusión posterior en la entrega que la entidad A (entidad consultante) efectúe al Servicio Marítimo de la Guardia Civil, al tratarse de una operación no sujeta, por lo que deberá aportarse cualquier medio de prueba de la exportación del combustible a efectos del IECDP.

A tal efecto, la entrega de gasóleo por la entidad A (entidad consultante) al Servicio Marítimo de la Guardia Civil supone una operación sujeta al IGIC, si bien igualmente exenta, en calidad de operación asimilada a la exportación, al tratarse de un avituallamiento puesto a bordo de un buque afecto al salvamento marítimo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.2.2º de la Ley 20/1991 y la definición de producto de avituallamiento a que se refiere la disposición adicional duodécima, número 1, apartado quinto, letra b) de la misma Ley 20/1991.

El artículo 15.3 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, establece una serie de requisitos para la aplicación de la exención en las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo, entre otros, de los buques afectos al salvamento marítimo. Dichos requisitos reglamentarios son los siguientes:

a) El proveedor de los productos de avituallamiento deberá tener en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, el duplicado de la factura que expida y una declaración suscrita por la persona o entidad que explote el buque en la que se declare el destino de dichos productos que justifique la aplicación de la exención.

b) La puesta de los productos de avituallamiento a bordo de los buques se acreditará mediante el correspondiente documento de embarque, cuya copia deberá remitirse por el titular de la explotación de los referidos medios de transporte al proveedor de dichos productos, en el plazo del mes siguiente a su entrega.

En consecuencia, a pesar de la aplicación de la exención del IGIC citada en el párrafo anterior, en dichas entregas persiste la obligación de emisión de factura por parte del sujeto pasivo del IGIC, entidad A (entidad consultante), con el contenido propio de las mismas, es decir, el enumerado en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. A dicha obligación formal de facturación se añade la

exigida para la exención del IGIC en concepto de operación asimilada a la exportación, es decir, la declaración de afección del buque, en nuestro caso, al salvamento marítimo.

Como resumen de lo expuesto, hasta tanto no se apruebe la Orden a que se refiere el artículo 12.3 de la Ley 5/1986, la solicitud de devolución de cuotas soportadas del IECDP por entregas realizadas con destino a buques afectos al salvamento marítimo, la entidad A (entidad consultante) podrá presentar un escrito dirigido al órgano competente de la Administración Tributaria Canaria en el que haga constar, como mínimo, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del interesado y, en su caso, de la persona que lo represente, y las cuotas sobre las que se desea obtener la devolución, sin perjuicio de cualquier otra mención que el instante considere relevante en el ejercicio de su derecho a la devolución.

Para probar que han soportado las cuotas tributarias cuya devolución se solicita deberá adjuntar las facturas originales en las que la entidad B proveedora del gasóleo le haya repercutido el IECDP, así como las copias de las facturas emitidas y las declaraciones de afección al salvamento marítimo que justifican la operación asimilada a la exportación del gasóleo.

Por último, el plazo para presentar las solicitudes de devolución comenzará desde el día siguiente al que se realizó la entrega al Servicio Marítimo de la Guardia Civil, y prescribirá, salvo interrupción, a los cuatro años.

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, 3 de marzo de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván