PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE: **CIF.:**	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo	**NORMATIVA APLICABLE:** Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la CAC sobre combustibles derivados del petróleo 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 CAC.

CUESTIÓN PLANTEADA:

La organización consultante, Cuartel General militar internacional de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, ha adquirido combustible para automoción, gasóleo A, en las maniobras militares desarrolladas en las Islas Canarias.

Se manifiesta que el combustible consumido en las mencionadas maniobras ha tenido como destino exclusivo su uso oficial en interés de la defensa común.

Entre los antecedentes jurídicos expuestos por el consultante se citan las exenciones contenidas en los artículos IX y X del Convenio relativo al Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los representantes nacionales y del personal internacional, de 20 de septiembre de 1951, al que se adhirió España por Instrumento de 17 de julio de 1987 (Boletín Oficial del Estado de 10 de septiembre). De acuerdo con el primero de los preceptos citados, la Organización del Tratado del Atlántico Norte y sus bienes "estarán exentos de todos los derechos de aduana", el segundo, por su parte, se refiere a los beneficios fiscales aplicables para el caso de las "compras importantes" efectuadas por la Organización del Tratado del Atlántico Norte para su uso oficial.

El artículo 8 del Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales militares Internacionales establecidos en cumplimiento del Tratado del Atlántico Norte, de 28 de agosto de 1952, al que se adhirió España mediante Instrumento de 26 de julio de 1995 (Boletín Oficial del Estado de 23 de septiembre), que se refiere a los beneficios fiscales aplicables a los Cuarteles Generales Aliados. En particular su apartado 1 señala que a esos Cuarteles "se les eximirá, en la medida de lo posible, de los derechos e impuestos relativos a los gastos hechos por ellos en interés de la defensa común y para su beneficio oficial exclusivo."

Finalmente, el artículo XI del Convenio entre los Estados parte del Tratado del Atlántico Norte, relativo al Estatuto de sus Fuerzas, hecho en Londres el 19 de junio de 1951, al que se adhirió España por Instrumento de 15 de marzo de 1983 (Boletín Oficial del Estado de 29 de mayo), dispone la exención de derechos e impuestos indirectos de las importaciones y suministros de combustibles, aceites y lubricantes destinados a ser utilizados en los vehículos terrestres, aeronaves y navíos oficiales de una fuerza o de un elemento civil de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte.

El Cuartel General Aliado, así como las fuerzas intervinientes en las maniobras "NOBLE JAVELIN 2005", vienen definidos respectivamente en el párrafo c) del artículo 1 del Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales Militares Internacionales establecidos en cumplimiento del Tratado del Atlántico Norte, de 28 de agosto de 1952 y en el artículo1 del Convenio entre los Estados parte del Tratado del Atlántico Norte relativo al Estatuto de sus Fuerzas, de 19 de junio de 1951.

Conforme a lo anteriormente expuesto, se consulta si están exentas del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles derivados del Petróleo las entregas de

gasóleo A a las fuerzas de la OTAN, en desarrollo de maniobras realizadas en interés de la defensa común y como destino exclusivo su uso oficial, basándose en los múltiples Tratados Internacionales suscritos por España y que han entrado en vigor en su ordenamiento jurídico interno tras su aprobación por los órganos legislativos y su publicación oficial.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

Se encuentran exentas del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo las adquisiciones de carburantes para automoción, gasóleo A, realizadas por un Cuartel General Militar Subregional de la OTAN, con destino exclusivo para su uso oficial en interés de la defensa común, en aplicación del artículo 8 del Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales militares Internacionales establecidos en cumplimiento del Tratado del Atlántico Norte. Dicha exención se articulará en forma de devolución de las cuotas del impuesto incluidas en el precio de los carburantes adquiridos y, a falta de desarrollo reglamentario propio del procedimiento de aplicación de la exención, se acudirá al procedimiento previsto en el artículo 6.1.a) del Real Decreto 1967/1999, de 23 de diciembre, que comprende las exenciones en los impuestos indirectos relativas a la OTAN y a sus Estados Partes de dicho Tratado y establece el procedimiento para su aplicación, y al artículo 5 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del referido artículo.

A los efectos procedimentales supletorios previstos en el párrafo anterior, se entenderán las referencias existentes al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, al Ministerio de Hacienda y al centro gestor como referidas al Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo, a la Consejería de Economía y Hacienda y a las respectivas Administraciones de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas y de Santa Cruz de Tenerife.

Visto escrito presentado en la Consejería de Economía y Hacienda por la entidad consultante, en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en 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 (en adelante Ley 5/1986), en relación con el articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La organización consultante, Cuartel General militar internacional de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, ha adquirido combustible para automoción, gasóleo A, en las maniobras militares desarrolladas en las Islas Canarias.

Se manifiesta que el combustible consumido en las mencionadas maniobras ha tenido como destino exclusivo su uso oficial en interés de la defensa común.

Entre los antecedentes jurídicos expuestos por el consultante se citan las exenciones contenidas en los artículos IX y X del Convenio relativo al Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los representantes nacionales y del personal internacional, de 20 de septiembre de 1951, al que se adhirió España por Instrumento de 17 de julio de 1987 (Boletín Oficial del Estado de 10 de septiembre). De acuerdo con el primero de los preceptos citados, la Organización del Tratado del Atlántico Norte y sus bienes "estarán exentos de todos los derechos de aduana", el segundo, por su parte, se refiere a los beneficios fiscales aplicables para el caso de las "compras importantes" efectuadas por la Organización del Tratado del Atlántico Norte para su uso oficial.

El artículo 8 del Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales militares Internacionales establecidos en cumplimiento del Tratado del Atlántico Norte, de 28 de agosto de 1952, al que se adhirió España mediante Instrumento de 26 de julio de 1995 (Boletín Oficial del Estado de 23 de septiembre), que se refiere a los beneficios fiscales aplicables a los Cuarteles Generales Aliados. En particular su apartado 1 señala que a esos Cuarteles "se les eximirá, en la medida de lo posible, de los derechos e impuestos relativos a los gastos hechos por ellos en interés de la defensa común y para su beneficio oficial exclusivo."

Finalmente, el artículo XI del Convenio entre los Estados parte del Tratado del Atlántico Norte, relativo al Estatuto de sus Fuerzas, hecho en Londres el 19 de junio de 1951, al que se adhirió España por Instrumento de 15 de marzo de 1983 (Boletín Oficial del Estado de 29 de mayo), dispone la exención de derechos e impuestos indirectos de las importaciones y suministros de combustibles, aceites y lubricantes destinados a ser utilizados en los vehículos terrestres, aeronaves y navíos oficiales de una fuerza o de un elemento civil de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte.

El Cuartel General Aliado, así como las fuerzas intervinientes en las maniobras "NOBLE JAVELIN 2005", vienen definidos respectivamente en el párrafo c) del artículo 1 del Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales Militares Internacionales

establecidos en cumplimiento del Tratado del Atlántico Norte, de 28 de agosto de 1952 y en el artículo1 del Convenio entre los Estados parte del Tratado del Atlántico Norte relativo al Estatuto de sus Fuerzas, de 19 de junio de 1951.

Conforme a lo anteriormente expuesto, se consulta si están exentas del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo las entregas de gasóleo A a las fuerzas de la OTAN, en desarrollo de maniobras realizadas en interés de la defensa común y como destino exclusivo su uso oficial, basándose en los múltiples Tratados Internacionales suscritos por España y que han entrado en vigor en su ordenamiento jurídico interno tras su aprobación por los órganos legislativos y su publicación oficial.

SEGUNDO.- En virtud del artículo 96 de la Constitución Española, los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Añade el artículo 7.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al enumerar las fuentes del ordenamiento tributario, que los tributos se regirán "*por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.*" Por último, el artículo 1.5 del Código Civil dispone que "*las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado."*

La Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, y su desarrollo reglamentario, 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, no contempla ninguna referencia específica a la materia objeto de consulta, por lo que procederá analizar la aplicación directa de las distintas referencias a materia tributaria de los tratados internacionales citados.

En primer lugar, el consultante cita determinadas bonificaciones fiscales previstas en el Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte de los representantes nacionales y del personal internacional, de 20 de septiembre de 1951, ratificado por Instrumento de 17 de julio de 1987 (BOE, número 217, de 10.09.1987), si bien el artículo 2 del citado Convenio establece expresamente que "*no será aplicable a los cuarteles generales creados en ejecución del Tratado del Atlántico Norte, ni a los organismos militares, a menos que exista una decisión contraria del Consejo*", a la vez que el artículo 4 dispone que *"la Organización gozará de personalidad jurídica; tendrá capacidad para contratar, adquirir y enajenar bienes muebles e inmuebles, así como para actuar en los Tribunales"*. Por otra parte, el Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales Militares Internacionales establecidos en cumplimiento del Tratado del Atlántico Norte (en adelante, Protocolo) (BOE número 228, de 23.09.1995), en su artículo 10 reconoce que "*cada Cuartel General Supremo, poseerá personalidad jurídica; tendrá plena capacidad para concluir contratos y adquirir y enajenar bienes…".* En consecuencia, y a efectos de la presente contestación, se asumirá que los beneficios fiscales inherentes a la materia de

consulta se refieren a los previstos en el Protocolo para los Cuarteles Militares Internacionales, y no los previstos para la Organización del Tratado del Atlántico Norte (en adelante, OTAN), salvo que fueran de aplicación también a los primeros, así como que el sujeto beneficiario de los mismos es el Cuartel General consultante y no la propia OTAN, dotados ambos de personalidad jurídica propia. En caso contrario, deberá ser la propia OTAN la que dirija la consulta tributaria, directamente o a través de representante, como obligado tributario a que se refiere el artículo 88.1 de la Ley General Tributaria

El artículo 14, relativo a inmunidades, impuestos y derechos, número 1, letra b), apartado 2 del Acuerdo entre el Reino de España y la Organización del Tratado del Atlántico Norte, representada por el Cuartel General Supremo de las Potencias Aliadas en Europa, relativo a las Condiciones Especiales Aplicables al Establecimiento y Explotación en Territorio Español de un Cuartel General Militar Internacional (en adelante, Acuerdo) (publicado en el BOE núm. 117, de 16.05.00) establece que *"el Gobierno Español no obtendrá ingresos derivados de las actividades o bienes de la OTAN con arreglo a los términos y disposiciones del presente Acuerdo Complementario. El Cuartel General gozará de exención de derechos e impuestos según lo establecido en el artículo VIII del Protocolo y éstos se aplicarán con arreglo al CC, de conformidad con lo siguiente:… b) Impuestos sobre vehículos y sobre carburantes: … 2. Los carburantes y lubricantes utilizados por los vehículos de los Cuarteles Generales se comprarán libres de impuestos."*

El artículo VIII del Protocolo a que se hace referencia en el Acuerdo citado en el párrafo anterior presenta el siguiente tenor literal:

"1. Con el fin de facilitar el establecimiento, construcción, mantenimiento y funcionamiento de los Cuarteles Generales Aliados, a estos Cuarteles se les eximirá, en la medida de lo posible, de los derechos e impuestos relativos a los gastos hechos por ellos en interés de la defensa común y para su beneficio oficial exclusivo, y cada parte del presente Protocolo entablará negociaciones con cualquier Cuartel General Aliado que opere en su territorio con el fin de concertar un acuerdo para llevar a efecto la presente disposición.

2. Un Cuartel General Aliado tendrá los derechos conferidos a una fuerza según el artículo XI del Convenio y con sujeción a las mismas condiciones.

3. Las disposiciones contenidas en los párrafos 5 y 6 del artículo XI del Convenio no serán aplicables a los nacionales de los Estados receptores, a menos que dichos nacionales pertenezcan a las fuerzas armadas de una Parte del presente Protocolo distinta del Estado receptor.

4. La expresión "derechos e impuestos" utilizada en el presente artículo no incluye el cobro de los servicios prestados."

El Real Decreto 1967/1999, de 23 de diciembre, que comprende las exenciones en los impuestos indirectos relativas a la OTAN y a sus Estados Partes de dicho Tratado y establece el procedimiento para su aplicación (BOE número 11, de 13.01.00), articula, entre otras, las normas de desarrollo del artículo 8 del Protocolo. En concreto, el artículo 6 dedicado a las

disposiciones relativas a los Impuestos especiales de fabricación, y en el supuesto de utilización por los Cuarteles Generales Aliados en interés de la defensa común y para su uso oficial exclusivo – artículo 6.1.a) – remite la aplicación de la exención en relación con los bienes objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, si se trata de hidrocarburos destinados a su uso como carburante, al procedimiento previsto en el artículo 5 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del referido artículo.

El Reglamento de Impuestos Especiales, en su artículo 5, regula la aplicación de exenciones en el suministro de carburantes en el marco de las relaciones internacionales, presentando el siguiente tenor literal:

"1. La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c), y d) del apartado 1 del artículo 9 de la Ley se efectuará, cuando se trate del suministro de carburantes incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, mediante la devolución de las cuotas del impuesto incluidas en el precio de los carburantes adquiridos, de acuerdo con el procedimiento que se establece en los apartados siguientes.

2. La adquisición de los carburantes deberá efectuarse mediante la utilización de tarjetas de crédito, de débito o de compras, cuya emisión, para este fin, haya sido previamente aprobada por el centro gestor. Será condición necesaria para su aprobación el cumplimiento de las siguientes condiciones:

a) La tarjeta debe ser expedida a nombre del beneficiario y en ella se hará constar la matricula del vehículo.

b) Deberán quedar identificados tanto el comprador como el vendedor del carburante.

c) Deberá quedar constancia de la clase y cantidad del carburante adquirido, así como del importe de la adquisición.

d) El importe del carburante adquirido deberá cargarse en la cuenta corriente abierta en cualquier entidad de crédito, a nombre del beneficiario.

e) La entidad emisora de la tarjeta deberá estar capacitada para dar cumplimiento a lo que se establece en el apartado 6 de este artículo.

La Misión de cada país, o el representante del Organismo internacional acreditado en España, remitirá al centro gestor, a través del Ministerio de Asuntos Exteriores, mediante "Nota Verbal", una solicitud de aplicación del beneficio, en la que se detallarán los vehículos a cuyo suministro alcanza el beneficio de la exención, con indicación de sus propietarios y de sus matrículas. En la solicitud se hará constar igualmente la entidad que cada beneficiario elija para la emisión de las tarjetas a que se refiere el párrafo anterior. El citado Ministerio hará constar, en la solicitud, su conformidad, por lo que se refiere al cumplimiento de las condiciones fijadas en los respectivos Convenios internacionales suscritos por España, incluida la existencia de reciprocidad cuando ésta sea exigible y remitirá la solicitud al centro gestor.

3. Cuando se trate de la adquisición de carburantes con destino a las instalaciones de las fuerzas armadas a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 9 de la Ley, se seguirá el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 4 de este reglamento. La entrega de los carburantes podrá también efectuarse por el proveedor mediante el suministro directo a los vehículos de los miembros de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio; con este fin, el mando de las fuerzas armadas remitirá al centro gestor, a través del Ministerio de Defensa, una relación de los beneficiarios y de los vehículos propiedad de éstos, con expresión de nombres y apellidos, números de las tarjetas especiales de identificación y matrícula de dichos vehículos. El suministro de carburantes deberá efectuarse de acuerdo con el procedimiento establecido en el apartado 2 anterior, a cuyo efecto se hará constar en la relación la entidad proveedora del carburante.

4. El centro gestor autorizará, en su caso, el suministro de carburantes con derecho a devolución, comunicando tal acuerdo a la entidad emisora de las tarjetas designada por los beneficiarios, con indicación expresa del nombre del propietario del vehículo, de la matrícula del mismo y de la cantidad máxima mensual de carburante para la que se reconoce el derecho a la devolución.

5. Las Misiones de cada Estado y las personas representativas de las fuerzas armadas notificarán al centro gestor las modificaciones habidas en relación con las solicitudes a que se refieren los apartados 2 y 3 anteriores, siguiéndose el procedimiento establecido en los citados apartados. El centro gestor comunicará las modificaciones a las entidades emisoras de las tarjetas afectadas.

6. Las entidades emisoras de tarjetas presentarán por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que determine el Ministro de Hacienda, en un plazo que terminará el día 20 del mes siguiente al de la finalización de cada trimestre, una relación con los siguientes datos:

a) Nombre o razón social, domicilio y Número de Identificación Fiscal de la entidad emisora.

b) Matrícula del vehículo, así como el Número de Identificación Fiscal y nombre de su propietario y código de la cuenta de cliente (c.c.c.) de cargo.

c) Cantidad total de cada clase de carburante, expresada en litros, adquirida mediante la utilización de la tarjeta, hasta el máximo mensual autorizado, e importe total adeudado en el trimestre.

Las entidades emisoras de tarjetas serán responsables de la correspondencia entre los datos contenidos en dichas relaciones y los que se deducen de los medios de pago utilizados.

El centro gestor acordará, en su caso, la devolución de las cuotas por el Impuesto sobre Hidrocarburos correspondientes a los litros de carburante adquiridos, sin exceder del máximo autorizado, ordenando el pago del importe a devolver a la entidad emisora de las tarjetas. Para la determinación de la cuota a devolver se aplicarán los tipos impositivos que han estado vigentes durante el trimestre para cada uno de los carburantes; si hubiese habido modificación de los tipos, se aplicará el tipo medio ponderado por los días de vigencia de

cada uno de ellos. Si la entidad emisora de las tarjetas fuera sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, el centro gestor, a petición de la entidad, podrá autorizar que la devolución se realice mediante la minoración de la cuota correspondiente al periodo impositivo en que se acuerde la devolución.

La entidad emisora de las tarjetas abonará a cada beneficiario el importe de las cuotas devueltas, no más tarde de la fecha en que le practique la primera liquidación, consignando expresamente la cantidad correspondiente a la devolución y el trimestre a que corresponde."

En consecuencia, la aplicación directa del beneficio fiscal previsto en el artículo 14.1.b).2 del Acuerdo a los carburantes y lubricantes utilizados por los vehículos de los Cuarteles Generales en el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, y ante la falta de una regulación propia - de conformidad con el artículo 38.2 del Estatuto de Autonomía de Canarias- en el marco normativo del citado Impuesto que contenga su desarrollo, exige la aplicación supletoria del desarrollo reglamentario previsto en el Reglamento sobre Impuestos Especiales, en concordancia con lo establecido en el Real Decreto 1967/1999 para el Impuesto sobre Hidrocarburos.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que se encuentran exentas del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo las adquisiciones de carburantes para automoción, gasóleo A, realizadas por un Cuartel General Militar Subregional de la OTAN, con destino exclusivo para su uso oficial en interés de la defensa común, en aplicación del artículo 8 del Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales militares Internacionales establecidos en cumplimiento del Tratado del Atlántico Norte. Dicha exención se articulará en forma de devolución de las cuotas del impuesto incluidas en el precio de los carburantes adquiridos y, a falta de desarrollo reglamentario propio del procedimiento de aplicación de la exención, se acudirá al procedimiento previsto en el artículo 6.1.a) del Real Decreto 1967/1999, de 23 de diciembre, que comprende las exenciones en los impuestos indirectos relativas a la OTAN y a sus Estados Partes de dicho Tratado y establece el procedimiento para su aplicación, y al artículo 5 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del referido artículo.

A los efectos procedimentales supletorios previstos en el párrafo anterior, se entenderán las referencias existentes al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, al Ministerio de Hacienda y al centro gestor como referidas al Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo, a la Consejería de Economía y Hacienda y a las respectivas Administraciones de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas y de Santa Cruz de Tenerife.

Lo que, de conformidad con lo establecido en 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 previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, advirtiendo 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, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, a 18 de julio de 2005

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván