CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1961 (12/08/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 67.2 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante manifiesta que importa queroseno y lo entrega a otros operadores petrolíferos. Ninguna de estas operaciones se encuentran vinculadas al régimen de depósitos REF. Dichos operadores petrolíferos entregan a su vez el queroseno para el avituallamiento de aeronaves utilizadas exclusivamente por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas y/o por compañías que se dedican esencialmente a la navegación aérea internacional.

Se consulta, con base en lo dispuesto en el artículo 67.2 del Reglamento de gestión, si los operadores petrolíferos adquirentes del queroseno pueden solicitar a la Agencia Tributaria Canaria la devolución de la cuota del AIEM que la entidad mercantil consultante les traslada en factura incorporándolo al precio, indicando en la factura en línea independiente "cuota AIEM importación 8,5 €/1000 Lt".

CONTESTACIÓN VINCULANTE

En el supuesto planteado por la entidad mercantil consultante, los operadores petrolíferos no tienen derecho a la devolución del AIEM implícito en el precio porque no dispone de la consideración de cuota soportada por repercusión por personas que no son sujetos pasivos del AIEM.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante AIEM), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante manifiesta que importa queroseno y lo entrega a otros operadores petrolíferos. Ninguna de estas operaciones se encuentran vinculadas al régimen de depósitos REF. Dichos operadores petrolíferos entregan a su vez el queroseno para el avituallamiento de aeronaves utilizadas exclusivamente por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas y/o por compañías que se dedican esencialmente a la navegación aérea internacional.

Se consulta, con base en lo dispuesto en el artículo 67.2 del Reglamento de gestión, si los operadores petrolíferos adquirentes del queroseno pueden solicitar a la Agencia Tributaria Canaria la devolución de la cuota del AIEM que la entidad mercantil consultante les traslada en factura incorporándolo al precio, indicando en la factura en línea independiente "cuota AIEM importación 8,5 €/1000 Lt".

SEGUNDO.- El artículo 67.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del AIEM, dispone:

"Están sujetas al Arbitrio las entregas efectuadas por empresarios, de forma habitual u ocasional y a título oneroso, de bienes muebles corporales incluidos en el Anexo IV de la presente Ley producidos por ellos mismos. Igualmente estará sujeta al Arbitrio la importación de los bienes incluidos en el citado Anexo."

Desde el día de 1 de julio de 2014, y como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias (en adelante, Ley 4/2014), la referencia al Anexo IV que contiene el mencionado artículo 67.1 debe entenderse efectuada al Anexo I de la Ley 4/2014. En este sentido, el artículo 1 de la Ley 4/2014 dispone:

"Los bienes muebles corporales cuya entrega o importación determina la realización del hecho imponible del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias son los incluidos en el anexo I de la presente ley."

Conforme a ello, ha de señalarse que el AIEM es un impuesto que se caracteriza por ser un tributo de naturaleza indirecta y monofásico que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley estatal 20/1991 y en la Ley autonómica 4/2014, las siguientes operaciones:

a) La entrega por parte de su productor de bienes producidos en Canarias, siempre que el bien se encuentre recogido en la lista contenida en el Anexo I de la Ley 4/2014.

b) La importación, en el mismo territorio, de los mismos bienes corporales, cualquiera que sea su procedencia, el fin que se destinen y la condición del importador.

La consulta formulada hace referencia a la importación de queroseno, por lo que la sujeción al AIEM de la importación del citado bien por parte de la entidad mercantil consultante depende de la inclusión o no de tal bien en alguna de las partidas que se insertan en el Anexo I de la Ley 4/2014.

El artículo 3.4 de la Ley 4/2014 dispone:

"4. Los anexos I y II de esta ley se establecen siguiendo la estructura del arancel aduanero común. Cuando se produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero común, el consejero competente en materia tributaria procederá a la actualización formal de las

correspondientes referencias contenidas en los anexos I y II de esta ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá suponer la inclusión o exclusión de bienes."

Por tanto, a efectos del AIEM resulta imprescindible la clasificación arancelaria de tal producto que se efectuará según el Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel comunitario común.

El queroseno se clasifica en la partida arancelaria 2710.19.21.00 Carburorreactores; esta partida se encuentra incluida en el Anexo I de la Ley 4/2014, por lo que la importación del mencionado producto está sujeta, en todo caso, al AIEM y siendo exigible el tipo de gravamen específico de 8 €/1000 Lt. Puesto que la importación no se realiza al amparo de ningún régimen especial se devenga la correspondiente cuota del AIEM, siendo sujeto pasivo el importador (la entidad mercantil consultante) conforme a lo establecido, respectivamente, en los artículos 75.Dos.1 y 76.1.b) de la Ley 20/1991.

Dado que nos encontramos ante un tributo monofásico, la posterior entrega del queroseno por parte de la entidad mercantil consultante a distintos operadores petrolíferos se encuentra no sujeta al AIEM, lo que impide a la entidad mercantil consultante disponer del derecho a la devolución del AIEM soportado en la importación previsto en el artículo 85.1 de la Ley 20/1991 que dispone:

"*1. Los sujetos pasivos tendrán derecho a la devolución de las cuotas del arbitrio que, devengadas con arreglo a derecho, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones realizadas, en la medida en que los bienes adquiridos o importados se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas del arbitrio, o bien en la realización de operaciones descritas en los artículos 71 y 72 de esta ley, incluso cuando los envíos o exportaciones no estén sujetos al arbitrio*."

Los bienes importados por la entidad mercantil consultante se utilizan, como hemos indicado anteriormente, en entregas a operadores petrolíferos no sujetas al AIEM y sin que tales entregas puedan considerarse exportaciones u operaciones asimiladas a las mismas (artículo 71 de la Ley 20/1991) puesto que en realidad quién realiza una operación asimilada a la exportación es el operador petrolífero adquirente cuando avitualla a aeronaves utilizadas exclusivamente por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas o por las compañías que se dediquen esencialmente a la navegación aérea internacionales; y sin que las entregas realizadas por la entidad mercantil consultante estén destinadas a ser introducidos en zonas francas, depósito franco y demás depósitos (artículo 72 de la Ley 20/1991).

Dada la imposibilidad de devolución, la entidad mercantil consultante recupera la cuota del AIEM soportada a la importación de queroseno incorporándolo al precio de venta del mismo.

Llegado a este punto, lo que hemos de determinar, por ser objeto de consulta, es si, con base en lo dispuesto en el artículo 67.2 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), los operadores petrolíferos adquirentes pudieran solicitar la devolución a la Agencia Tributaria Canaria del AIEM incorporado en el precio de venta exigido por la entidad mercantil consultante, cuando destinan el queroseno adquirido en el avituallamiento a aeronaves utilizadas exclusivamente por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas o por las compañías que se dediquen esencialmente a la navegación aérea internacionales.

El citado artículo 67.2 del Reglamento de gestión dispone:

"2. Las cuotas del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias soportadas por personas que no son sujetos pasivos del mismo en la importación o adquisición de bienes podrán ser devueltas en la proporción en la que utilicen dichos bienes en la realización de operaciones no sujetas al Arbitrio de la naturaleza de las comprendidas en los artículos 71 y 72 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias."

El supuesto de devolución previsto en este precepto requiere, entre otras condiciones, que la cuota del AIEM sea soportada por quién no es sujeto pasivo del impuesto y ello implica la existencia de una repercusión legal en los términos establecidos en el artículo 78.Uno.1 de la Ley 20/1991 donde se establece la obligación de los sujetos pasivos, a excepción de los importadores, a repercutir íntegramente el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los bienes objeto del Arbitrio. La repercusión de la cuota deberá efectuarse en la factura que está obligado a emitir el sujeto pasivo. No cabe entender como cuota soportada por el adquirente (operadores petrolíferos) la cuota soportada por el sujeto pasivo importador (entidad mercantil consultante) y que éste recupera incorporándolo al precio. Hemos reseñado que el importador tiene prohibido legalmente repercutir la cuota devengada a la importación sobre los adquirentes; el citado artículo 78.Uno.1 dispone:

"*Uno. Repercusión del Arbitrio.*

1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 76 anterior, a excepción de los importadores, deberán repercutir íntegramente el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los bienes objeto del Arbitrio, quedando éstos obligados a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley y sus normas reglamentarias, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos."

El artículo 67.2 del Reglamento de gestión contiene una inexactitud en cuanto a que no puede referirse a no sujetos pasivos y cuotas soportadas a la importación: si ha soportado una cuota devengada a la importación es porque precisamente dispone de la consideración de sujeto pasivo, por lo que el derecho a la devolución de dicha cuota por parte del importador está previsto en el apartado 1 del artículo 67 del Reglamento de gestión y no en el apartado 2 de este precepto.

En el supuesto objeto de consulta, los operadores petrolíferos no son sujetos pasivos del AIEM y utilizan el queroseno adquirido a la entidad mercantil consultante en el avituallamiento a aeronaves utilizadas exclusivamente por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas o por las compañías que se dediquen esencialmente a la navegación aérea internacionales, pero la entrega de la entidad mercantil consultante, como ya hemos reseñado, a los operadores petrolíferos está no sujeta al AIEM y por tanto éstos no han soportado el tributo por repercusión.

El supuesto previsto en el artículo 67.2 del Reglamento de gestión sería posible si la entidad mercantil consultante hubiera entregado a los operadores petrolíferos el queroseno producido por él mismo (que la entidad mercantil consultante fuera el productor del queroseno), ya que en este supuesto estaríamos ante una entrega sujeta al AIEM y los operadores petrolíferos hubieran soportado la cuota del AIEM correspondiente vía repercusión en factura, y utilizarían el producto adquirido en la realización de operaciones asimiladas a la exportación (artículo 71 de la Ley 20/1991) no sujetas al AIEM.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que en el supuesto planteado por la entidad mercantil consultante, los operadores petrolíferos no tienen derecho a la devolución del AIEM implícito en el precio porque no dispone de la consideración de cuota soportada por repercusión por personas que no son sujetos pasivos del AIEM.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 12 de agosto de 2019
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García