CONSULTA TRIBUTOS REF Y TRIBUTOS PROPIOS
CONSULTA Nº 1963 (05/09/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4 Ley 20/1991 Art. 6.1 Ley 20/1991 Art. 8.1 Ley 20/1991 Art. 19.1.1.1º Ley 20/1991 Art. 21 Ley 20/1991 Art. 59.1 Ley 20/1991 Art. 61, 1 y 2, Ley 20/1991 Art. 65 Ley 20/1991 Art. 67 Ley 20/1991 Art. 76.1.b) Ley 20/1991 Disp.Adic.Décima.Tres Ley 20/1991 Art. 85 Reglamento de gestión Art. 88 Reglamento de gestión Art. 89 Reglamento de gestión Art. 90 Reglamento de gestión Art. 3.1 Ley 5/1986 Art. 4.1 Ley 5/1986 Art. 5.1 Ley 5/1986 Art. 9.1 Ley 5/1986 Art. 10.f) Ley 5/1986

CUESTIÓN PLANTEADA

Una sociedad mercantil dedicada al comercio mayorista de productos petrolíferos importa combustibles con los códigos 27101947 y 27101948, con el objeto de revenderlos a clientes en el ámbito territorial canario.

Consulta:

1º.- ¿Qué impuestos (directos e indirectos) y aranceles se devengan por el hecho de importar y vender en Canarias dicha mercancía, si ésta procede de territorio comunitario?

2º.- ¿Qué impuestos (directos e indirectos) y aranceles se devengan por el hecho de importar y vender en Canarias dicha mercancía, si ésta procede de territorio extra comunitario?

3º.- ¿Qué documentación técnica y administrativa debe tenerse y aportarse para formalizar la importación y posterior venta de la mercancía citada?

4º.- ¿Cuáles son los usos que se puede dar a esos combustibles en el territorio canario?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE EL CONTENIDO DE LA RESPUESTA

Visto el escrito de consulta presentado por , este centro directivo en uso de la atribución conferida en el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una sociedad mercantil dedicada al comercio mayorista de productos petrolíferos importa combustibles con los códigos 27101947 y 27101948, con el objeto de revenderlos a clientes en el ámbito territorial canario.

Consulta:

1º.- ¿Qué impuestos (directos e indirectos) y aranceles se devengan por el hecho de importar y vender en Canarias dicha mercancía, si ésta procede de territorio comunitario?

2º.- ¿Qué impuestos (directos e indirectos) y aranceles se devengan por el hecho de importar y vender en Canarias dicha mercancía, si ésta procede de territorio extra comunitario?

3º.- ¿Qué documentación técnica y administrativa debe tenerse y aportarse para formalizar la importación y posterior venta de la mercancía citada?

4º.- ¿Cuáles son los usos que se puede dar a esos combustibles en el territorio canario?

SEGUNDO.- Debemos especificar que la presente contestación se circunscribe a los tributos que caen en el ámbito competencial de este centro directivo definido por el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 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).

Según el primero de los preceptos:

"5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación."

Por su parte, la citada Disposición Adicional establece:

"Tres. Con independencia de lo establecido en el artículo 88.5 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias la competencia para contestar las consultas tributarias relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, si bien en aquellas cuya contestación afecte o tenga trascendencia en otros impuestos de titularidad estatal, así como, en todo caso, en las relativas a la localización del hecho imponible, será necesario informe previo del Ministerio de Hacienda."

Así pues, nos limitaremos a analizar la incidencia de las operaciones descritas por la consultante, esto es, importación y venta al por mayor de distintas mezclas de gasóleos sin biocarburantes, en el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM) y en el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en lo sucesivo, Impuesto sobre combustibles).

I) IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO.-

A) IMPORTACIÓN DE LOS COMBUSTIBLES EN LAS ISLAS CANARIAS.

El artículo 4 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del IGIC, en su número 2, dispone:

"2. Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador."

A su vez, el artículo 8.1 de la Ley 20/1991 señala:

"1. A los efectos de este Impuesto, se define la importación como la entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la C.E.E. o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador."

De acuerdo con ello, la entrada en las Islas Canarias de los combustibles a los que se hace referencia en el escrito de consulta, tanto en el caso de que procedan de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, como de terceros países, quedará sujeta al IGIC, en concepto de importación de bienes.

No se prevé ninguna exención para esta importación, pero le será de aplicación el tipo de gravamen cero del Impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 51.3 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), en relación con el artículo artículo 52.f-bis) de la misma Ley.

El artículo 51.3 de la Ley 4/2012 afirma:

"3. Las importaciones de bienes serán gravadas a los tipos de gravamen establecidos para las entregas de bienes de la misma naturaleza de los que sean objeto de aquéllas."

Por su parte, el artículo 52.f-bis) de la Ley 4/2012 dispone:

"El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:

(...)

f-bis) La entrega de los productos derivados del refino del petróleo incluidos en las partidas arancelarias que respecto a la actividad de producción y refino del petróleo se encuentran recogidas en el Anexo I de la Ley 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."

Se constata que los combustibles que serán objeto de importación por la consultante están recogidos en el Anexo I de la Ley 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 (Ley 4/2014), a saber:

- "*Gasóleo que se destine a otros usos con un contenido de azufre superior al 0,002% pero inferior o igual al 0,1% en peso, que no contengan biodiesel"* (p. estadística 2710.19.47)

- *"Gasóleo que se destine a otros usos con un contenido de azufre superior al 0,1% en peso, que no contengan biodiesel"* (p. estadística 2710.19.48).

Con arreglo a lo establecido en el artículo 21, párrafo primero, de la Ley 20/1991, que transcribimos a continuación, la condición de sujeto pasivo recaerá en la entidad consultante:

"Son sujetos pasivos en las importaciones de bienes quienes las realicen."

B) VENTA AL POR MAYOR DE LOS COMBUSTIBLES EN LAS ISLAS CANARIAS.

La venta al por mayor de los combustibles importados por la sociedad mercantil consultante quedará sujeta al IGIC, en concepto de entrega de bienes, en los términos que prevé el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

"1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."

El concepto de entrega de bienes se contiene en el artículo 6 de la Ley 20/1991, cuyo número 1 dispone:

"1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

A estos efectos se consideran bienes corporales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía."

El tipo de gravamen aplicable a esta operación es el cero, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52.f-bis) de la Ley 4/2012 transcrito anteriormente.

Será sujeto pasivo la consultante, con arreglo a lo señalado en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991:

"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto."

II) ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS.-

A) IMPORTACIÓN DE LOS COMBUSTIBLES EN LAS ISLAS CANARIAS.

El artículo 67 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del AIEM, dispone:

"1. 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 I 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, producidos por ellos mismos. Igualmente estará sujeta al Arbitrio la importación de los bienes incluidos en el citado Anexo.

2. A los efectos del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias se entiende por el mismo lo siguiente:

(...)

4º. Importación, la entrada definitiva o temporal de los bienes muebles corporales en el ámbito territorial de las Islas Canarias, cualquiera que sea su procedencia, el fin a que se destinen o la condición del importador.(...)"

Tal y como hemos apuntado con anterioridad, los carburantes que la consultante prevé importar están incluidos en el Anexo I de la Ley 4/2014, de manera que la entrada (importación) de los mismos en estas islas estará sujeta el AIEM, al tipo de gravamen que se indica a continuación, y sin que exista ninguna exención aplicable:

P. ESTADÍSTICA	DESCRIPCIÓN	TIPO
Producción y refino de petróleo		
2710.19.47	Gasóleo que se destine a otros usos con un contenido de azufre superior al 0,002% pero inferior o igual al 0,1% en peso, que no contengan biodiesel	6,5 €/1000 Lt
2710.19.48	Gasóleo que se destine a otros usos con un contenido de azufre superior al 0,1% en peso, que no contengan biodiesel	6,5 €/1000 Lt

Será sujeto pasivo del AIEM la entidad consultante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 76.1.b) de la Ley 20/1991:

> *"1. Son sujetos pasivos de este Arbitrio en concepto de contribuyentes las personas físicas o jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, que sean productores o importadores.*
>
> *A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se consideran:*
>
> *(...)*
>
> *b) Importadores: los expresados en el artículo 21 de la presente Ley."*

B) VENTA AL POR MAYOR DE LOS COMBUSTIBLES EN LAS ISLAS CANARIAS.

El artículo 65 de la Ley 20/1991 define el AIEM como un *"impuesto estatal indirecto que contribuye al desarrollo de la producción de bienes en Canarias y que grava en fase única ... la producción de bienes corporales y la importación de bienes de igual naturaleza en este territorio"*.

En este sentido, como hemos visto, el artículo 67.1 de la misma Ley, únicamente declara sujetas al Arbitrio, en concepto de entrega de bienes, aquellas que tengan por objeto determinados bienes muebles corporales -los incluidos en el Anexo I de la Ley 4/2014-, en la medida en que estén **producidos por el propio sujeto pasivo**. Siendo así, la transmisión o venta de los combustibles importados por la consultante, aún tratándose de carburantes recogidos en dicho Anexo, no quedará sometida al AIEM.

III) IMPUESTO ESPECIAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO.-

El artículo 3.1 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en lo sucesivo, Ley 5/1986) dispone:

> *"1. A los efectos de la presente Ley, el hecho imponible 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 9.1 de la Ley 5/1986, regulador de los tipos impositivos, establece:

> *"1. El impuesto se exigirá con arreglo a las siguientes tafiras:*
>
> *(...)*
>
> *- Tarifa segunda: Gasóleos: 222 euros por 1.000 litros. (...)"*

De acuerdo con ello, la venta al por mayor efectuada por la entidad consultante de los gasóleos sin biocarburante clasificados en los códigos NC2710.19.47 y 2710.19.48 (no así su importación) quedará sometida al Impuesto sobre combustibles. Únicamente resultaría exenta de gravamen la entrega de estos combustibles si fueran destinados a algunos de los fines que contempla el artículo 10. f) de la Ley 5/1986, en cuya virtud:

> *"Estarán exentas en las condiciones que reglamentariamente se determinen:*
>
> *(...)*
>
> *f) Las entregas de gasóleo incluido en el código NC2710, que se destine a ser utilizado como combustible para los grupos generadores por las empresas productoras de energía eléctrica en Canarias, así como el que vaya a ser utilizado como combustible para la cogeneración de la misma energía por cualquiera de los productores autorizados en Canarias."*

La condición de sujeto pasivo del Impuesto recaerá sobre la consultante, con arreglo a lo previsto en el artículo 4.1 de la Ley 5/1986:

> *"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".*

Según el artículo 5.1 de la Ley 5/1986:

"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 tarifa aplicable será la señalada en el artículo 9.1 transcrito anteriormente.

TERCERO.- En lo que respecta a las cuestiones relativas a la documentación técnica y administrativa necesaria para formalizar la importación y posterior venta de los combustibles descritos, y a los usos que puede darse a los mismos en el territorio canario, debemos señalar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88.1 de la Ley General Tributaria, las consultas tributarias escritas solo pueden versar sobre *"el régimen, la clasificación o la calificación tributaria"* que en cada caso corresponda al obligado tributario.

Así pues, al amparo del indicado precepto, nos limitaremos a señalar las obligaciones tributarias formales que se derivarían para la consultante de la realización de aquellas operaciones, siempre en el ámbito de los impuestos que nos ocupan.

En relación con las **importaciones de gasóleo en las Islas Canarias**, tales obligaciones se recogen en los Capítulos I y II del Título II (Operaciones de comercio exterior en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias) 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), que vienen a desarrollar lo dispuesto en el artículo 61.2 de la Ley 20/1991:

"2. En las importaciones de bienes el impuesto se liquidará e ingresará en la forma, plazos y modelos que se establezca reglamentariamente, siendo de aplicación supletoria la legislación aduanera para los derechos arancelarios".

En primer lugar, la consultante o el responsable del transporte del combustible introducido en el archipiélago -por sí o por medio de representante- deberán presentar una declaración sumaria, en los términos que prevé el artículo 85 del citado Reglamento:

"1. Los bienes introducidos en las Islas Canarias deberán ser objeto de una declaración sumaria que ha de presentarse antes de la llegada de la mercancía.

2. La Administración Tributaria Canaria podrá conceder, no obstante, una prórroga para la presentación de la declaración sumaria hasta el primer día laborable siguiente al de la llegada de los bienes.

3. La declaración sumaria deberá ser redactada conforme el modelo aprobado por la Administración Tributaria Canaria. Sin perjuicio de ello, la Administración Tributaria podrá aceptar como declaración sumaria cualquier documento comercial

o administrativo que contenga los datos necesarios para la identificación de la mercancía.

4. La declaración sumaria será presentada por la persona que introduzca las mercancías en las Islas Canarias o que se haga cargo de su transporte.

Sin perjuicio de las obligaciones de la persona a que se refiere este apartado, la misma podrá actuar por medio de representante.

5. Hasta tanto no se presente la declaración sumaria, los bienes no podrán ser desembarcados o trasbordados del medio de transporte en el que se hallen, salvo autorización de la Administración Tributaria Canaria, o cuando existiera un peligro inminente, en cuyo caso se dará cuenta inmediatamente a dicha Administración de la citada retirada y de las circunstancias que la motivaron."

A continuación, la entidad consultante estará obligada a presentar la declaración de importación, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 88 a 90 del Reglamento de gestión.

Según el artículo 88 del Reglamento de gestión:

"1. Cualquier bien que se introduzca en las Islas Canarias deberá ser objeto de una declaración de importación relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

2. La declaración de importación deberá ser formulada por el importador o su representante autorizado por la Administración Tributaria Canaria.

3. Por Orden del Consejero competente en materia tributaria se determinarán las condiciones, requisitos y formalidades por las que se podrán presentar declaraciones por medio de representante con el fin de proceder al despacho de importación relativo a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

En cuanto a la forma de la declaración, el artículo 89 del Reglamento de gestión establece:

"1. La declaración de importación se realizará por escrito, por vía telemática o verbalmente, en los casos previstos en el presente Título.

2. La declaración efectuada por escrito deberá presentarse ante la Administración Tributaria Canaria, en el modelo oficial, Documento Único Administrativo (DUA), aprobado por el Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993 ("DOCE" nº L253, de 11.10.93) sin tachaduras, enmiendas ni entrerrenglonaduras, conforme a las instrucciones que al efecto apruebe el órgano estatal competente."

La declaración de importación deberá ir acompañada de documentos que enumera el artículo 90 del Reglamento de gestión, concretamente:

"a) Factura comercial de los bienes importados.

b) Declaración del valor en aduana.

c) Los relativos a los conceptos que forman parte del valor en aduana, así como de los gastos accesorios y complementarios que se produzcan desde la entrada en el Archipiélago hasta el primer lugar de destino en dicho territorio.

d) Los relativos a las subvenciones vinculadas al precio.

e) Los relacionados con los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las operaciones gravadas, salvo los propios tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias devengados con ocasión de la importación de bienes.

f) Aquellos que sirvan para justificar, en su caso, el derecho a las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales.

2. Por Orden del Consejero competente en materia tributaria se podrán establecer otros documentos o modificar los establecidos en el presente artículo."

Las declaraciones de importación que cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente serán inmediatamente admitidas por la Administración Tributaria Canaria siempre que los bienes se presenten ante la misma. La fecha de admisión de la declaración por parte de dicha Administración es la que deberá tomarse en consideración a efectos del devengo del tributo que corresponda.

Por otra parte, en lo que al IGIC se refiere, y sin perjuicio de las obligaciones censales, de facturación, contables y registrales establecidas en el artículo 59.1, letras a), b), c), d), e) y g), de la Ley 20/1991, la actividad de **comercio al por mayor de combustibles**, obligará a la consultante a *"presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, así como una declaración-resumen anual, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente..."* (art. 59.1.f) de la Ley 20/1991). Mediante dichas declaraciones-liquidaciones, la entidad (sujeto pasivo) procederá a *"determinar e ingresar la deuda tributaria"* que corresponda (artículo 61.1 de la Ley 20/1991).

La regulación reglamentaria de las obligaciones formales de los sujetos pasivos del IGIC citadas en el párrafo anterior se contiene en los artículos 48 y siguientes del ya mencionado Reglamento de Gestión.

En cuanto al Impuesto sobre combustibles, las normas de gestión se recogen en el artículo 13 de la Ley 5/1986, que establece:

"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 exigan 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.

2. Asimismo, se podrá establecer a cargo de los titulares de establecimientos de venta al público al por menor la obligación de presentar una declaración informativa de los suministros recibidos sujetos a este tributo y sus transmitentes, con arreglo a los diseños de formato, condiciones y plazos que se establezcan mediante orden del consejero competente en materia de hacienda."

El desarrollo reglamentario de este precepto está contenido en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, aprobado por el Decreto 22/1987, de 13 de marzo.

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, 5 de septiembre de 2019

Fermín Delgado García
Viceconsejero de Hacienda,
Planificación y Asuntos Europeos