Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 15 Ley 20/1991 Art. 29 Ley 20/1991 Art. 32 Ley 20/1991 Título III Ley 20/1991 Art. 74 Ley 20/1991 D.A.4ª Ley 20/1991 Art. 34 Real Decreto 2538/1994 Art. 28 Decreto 145/2006 Art. 137 Reglamento (CEE) 2912/93 Arts. 141 a 143 Reglamento (CEE) 2912/92 Art. 554 Reglamento (CEE) 2454/93 Arts. 556 a 578 Reglamento (CEE) 2454/93

CUESTIÓN PLANTEADA: El consultante plantea las siguientes cuestiones relacionadas con el régimen de importación temporal en el IGIC y en el AIEM:

1º) La correcta determinación del gravamen que corresponde en el IGIC y en el AIEM a las importaciones temporales de vehículos destinados a su explotación en Canarias por una empresa dedicada habitualmente al arrendamiento de vehículos sin conductor.

2º) La naturaleza del gravamen al que se refiere la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 14 de mayo de 2004, por la que se establecen instrucciones para efectuar los despachos de importación relativos a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en relación a determinados vehículos en régimen de importación temporal.

3º) Finalmente, si el gravamen fuese el IGIC, su consideración como partida deducible del total repercutido en la medida que se afecte a una actividad empresarial o profesional.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Primero.- Las mercancías introducidas en las Islas Canarias al amparo del régimen de importación temporal están sujetas a lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario (CAC), aprobado mediante Reglamento (CEE) nº 2913/92, de 12 de octubre de 1992, del Consejo, y en las Disposiciones de Aplicación de dicho Código Aduanero Comunitario (DACAC), aprobadas mediante Reglamento 2454/93, de 2 de julio de 1993, de la Comisión, como consecuencia de lo establecido en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991 y en el artículo 28 del Reglamento de gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 145/2006, de 24 de octubre.

Segundo.- Según dispone el artículo 34.1.1º del Real Decreto 2538/1994, este régimen se aplica en los mismos términos de la legislación aduanera comunitaria a toda mercancía que se importe en el archipiélago, bien sea procedente del territorio peninsular, de las Islas Baleares, Ceuta o Melilla, del resto de países miembros de la Unión Europea o de terceros países.

Tercero.- El régimen de importación temporal se aplica a los tributos derivados del REF en sus dos modalidades: a) el de la importación temporal con exención total de derechos o gravámenes, a los supuestos de los artículos 556 a 578 del DACAC, y b) el de la exención parcial, para aquellos bienes o mercancías no contemplados en esos artículos.

Cuarto.- Las importaciones temporales de vehículos destinados a su explotación en Canarias por una empresa dedicada habitualmente al arrendamiento de vehículos sin conductor, pueden acogerse al beneficio de este régimen de importación temporal en la modalidad de exención parcial, al no estar contemplado este supuesto en los artículos 556 a 578 del DACAC, que regulan los casos y condiciones en que los bienes pueden acogerse al régimen de importación temporal con exención total.

Quinto.- Los bienes que se benefician del régimen de importación temporal con exención parcial devengan, por cada mes o fracción de mes de permanencia en el régimen, el 3 por 100 del IGIC y, en su caso, del AIEM que se hubiera devengado con ocasión de la importación definitiva de dichos bienes en el archipiélago.

Sexto.- Las cuotas exigidas en el IGIC en la modalidad de importación temporal con exención parcial tendrá la consideración de cuota devengada a la importación, y podrá ser objeto de deducción, siempre y cuando se cumplan los requisitos subjetivos, objetivos, temporales y documentales establecidos en el Título III de la Ley 20/1991 para el ejercicio del derecho a la deducción.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria sobre el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), y el Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con 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.-El consultante plantea las siguientes cuestiones relacionadas con el régimen de importación temporal en el IGIC y en el AIEM:

1º) La correcta determinación del gravamen que corresponde en el IGIC y en el AIEM a las importaciones temporales de vehículos destinados a su explotación en Canarias por una empresa dedicada habitualmente al arrendamiento de vehículos sin conductor.

2º) La naturaleza del gravamen al que se refiere la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 14 de mayo de 2004, por la que se establecen instrucciones para efectuar los despachos de importación relativos a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en relación a determinados vehículos en régimen de importación temporal.

3º) Finalmente, si el gravamen fuese el IGIC, su consideración como partida deducible del total repercutido en la medida que se afecte a una actividad empresarial o profesional.

SEGUNDO.- El artículo 15 de la Ley 20/1991 establece:

"*1. Están exentas las operaciones que se relacionan a continuación siempre que se realicen de acuerdo con lo dispuesto en la legislación aplicable en las Islas Canarias:*

a) Las importaciones de bienes en los regímenes de tránsito o de importación temporal (...) cuando los bienes a que se refieran permanezcan en los regímenes o sistemas indicados sin ser consumidos ni utilizados en fines distintos de aquellos para los que se autorizó su importación.

La exención podrá condicionarse a la presentación de una garantía suficiente para afianzar el pago de la deuda tributaria que resulte del incumplimiento de los requisitos establecidos para cada uno de los regímenes o sistemas citados.

(...)"

Por su parte, el artículo 34 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario, determina:

"1. Están exentas las operaciones que se relacionan a continuación, cuando se cumplan las condiciones que, en cada caso, se especifican:

1º. Las importaciones de bienes, cualquiera que sea su origen, efectuadas al amparo de los regímenes especiales de tránsito, importación temporal, (...)

Tendrán la consideración de importaciones temporales, a los efectos previstos en este artículo, las importaciones y las entregas de vehículos que reglamentariamente puedan colocarse en régimen de matrícula turística.

Estas exenciones estarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos establecidos en las legislaciones estatal y comunitaria aduaneras reguladoras de cada uno de los regímenes mencionados, que serán aplicables, a efectos de este Impuesto, con independencia de que los bienes procedan de la Comunidad Europea o de terceros países.

La Administración Tributaria Canaria podrá exigir del importador la prestación de garantía suficiente para afianzar el pago de la deuda tributaria que resulte exigible como consecuencia del incumplimiento de los requisitos a que se refiere el párrafo anterior.

(...)

Las importaciones temporales procedentes de terceros países que estén gravadas con una parte de los derechos de importación que corresponderían a su importación a consumo, estarán gravadas en la misma proporción por el Impuesto General Indirecto Canario. Idéntico criterio se aplicará respecto de las importaciones temporales procedentes de los Estados miembros de la Comunidad que estén gravadas parcialmente por el Arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias.

(...)

La presente exención estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de la legislación comunitaria correspondiente a dichas áreas, que será aplicable, independientemente, de que dichas importaciones procedan de la Comunidad Europea o de Países terceros.

b) Que los bienes introducidos en las citadas áreas no sean utilizados ni destinados a su consumo final en dichas áreas.

(...)"

Ha de tenerse en cuenta, también, en esta enumeración de la legislación aplicable, la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991, la cual establece la regla de la supletoriedad de la legislación vigente en el resto del territorio nacional *"para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras"*. Esta regla constituye una norma tendente a asegurar la existencia de Derecho aplicable cuando la materia aparece regulada de un modo parcial en la legislación del REF: lo cual nos lleva a la aplicación, en este campo que nos ocupa de los regímenes especiales de importación, del Reglamento (CEE) 2913/92, de 12 de octubre de 1992, del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC), y del Reglamento 2454/93, de 2 de julio de 1993, de la Comisión, que regula las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario (DACAC).

Una lectura conjunta de todas estas disposiciones y del mismo artículo 34 del Real Decreto 2538/1994 pone de relieve, con toda evidencia, que el régimen de importación temporal es plenamente aplicable en los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (IGIC y AIEM), con arreglo a estos dos principios:

- El primero es que el régimen se aplica de acuerdo con lo establecido en la legislación aduanera comunitaria (artículos 137 a 144 del CAC y 553 a 584 del DACAC). Así se desprende del artículo 28 del Decreto 145/2006, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de

gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, cuando dispone:

"1. Para la aplicación de los regímenes especiales de importación será preceptiva la autorización por parte de la Administración Tributaria Canaria.

2. El funcionamiento de los regímenes a los que se refiere el presente Capítulo, en el ámbito de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se someterá a lo establecido en el Código Aduanero Comunitario y demás normativa complementaria."

- El segundo, que este régimen de importación temporal se aplica en los términos establecidos por la legislación aduanera comunitaria cualquiera que sea el origen del bien, ya sea procedente del territorio peninsular, de las Islas Baleares, Ceuta o Melilla, del resto de países miembros de la Unión Europea o de terceros países.

Por lo demás, debe puntualizarse que existen dos tipos de importaciones temporales: a) las denominadas importaciones temporales con exención total de derechos, y b) aquellas que se benefician del régimen de exención parcial, que satisfacen, por cada mes o fracción de mes en que el bien esté en importación temporal, el 3 por 100 de los derechos que deberían pagar en caso de importación definitiva (artículo 143 del CAC). En el caso de los tributos derivados del Régimen Económico Fiscal de Canarias, por estos derechos, debe entenderse los impuestos (IGIC o, en su caso, AIEM) que deberían pagar si la importación hubiese sido definitiva.

Así las cosas, es casi ocioso señalar que esta interpretación de la palabra "derechos" es la que debe hacerse del apartado Cuarto de la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 14 de mayo de 2004, por la que se establecen instrucciones para efectuar los despachos de importación relativos a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en relación a determinados vehículos en régimen de importación temporal (BOC de 5 de julio):

"*En los supuestos en que los vehículos que vayan a introducirse en las Islas Canarias no tengan una finalidad estrictamente privada, ya sea porque los mismos van a realizar un trabajo en el Archipiélago de carácter no permanente, o en el caso de ferias-atracciones, el procedimiento será el general, que incluye la declaración mediante DUA, prestación de garantía y cobro, en el momento de salida, del 3% del valor de los* ***derechos*** *por cada mes de permanencia o fracción, salvo que se importen al amparo de cuadernos ATA, en cuyo caso no será necesaria la presentación del DUA para incluir los bienes en régimen de importación temporal, sino que bastará con el sello en el cuaderno correspondiente, sin perjuicio de la exigencia, en el momento de la salida de los bienes, del 3% de los derechos por cada período mensual o fracción."*

Los casos en los que debe aplicarse la importación temporal con exención total de los derechos son los establecidos en los artículos 556 a 578 del DACAC, que, por razones obvias, no vamos a reproducir en esta contestación. Fuera de estos casos, el beneficio del régimen de importación temporal es el de la exención parcial, tal y como señalan los artículos 142 del CAC y 554 del DACAC.

En el caso que se nos consulta, la importación temporal es de vehículos para su explotación por parte de una entidad que se dedica de manera habitual a su arrendamiento. Esta importación no está contemplada dentro de los supuestos a los que es de aplicación la exención

total de los derechos o tributos exigibles, por lo que el beneficio del régimen de importación temporal es con exención parcial. Ello supone que ha de exigirse, por cada mes o fracción de mes en que el vehículo esté en importación temporal, el 3 por 100 de la cuantía del IGIC que debería pagar si la importación fuese definitiva.

La cuestión, en la presente consulta, exige también determinar si estas cuotas del gravamen del 3 por 100 tienen la misma naturaleza que las exigidas por la importación definitiva de los bienes. Evidentemente, si la ley establece un beneficio parcial sobre determinados aspectos del elemento objetivo del hecho imponible del IGIC, lo cual supone -como en este caso- el devengo de una cuota, esta cuota, por su propia naturaleza, ha de tener el mismo régimen que las devengadas a la entrada definitiva de los bienes. Por ello, a juicio de este Centro Directivo, estas cuotas devengadas en la importación temporal con una exención parcial del IGIC tienen el carácter de deducibles a partir del nacimiento del derecho a la deducción, el cual se produce, de acuerdo con el artículo 32 de la misma Ley, en el momento del pago de las correspondientes cuotas, y siempre que se cumplan, además, el resto de condiciones establecidas para el ejercicio del derecho a la deducción en el Título III de la citada Ley 20/1991.

En consecuencia, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Las mercancías introducidas en las Islas Canarias al amparo del régimen de importación temporal están sujetas a lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario (CAC), aprobado mediante Reglamento (CEE) nº 2913/92, de 12 de octubre de 1992, del Consejo, y en las Disposiciones de Aplicación de dicho Código Aduanero Comunitario (DACAC), aprobadas mediante Reglamento 2454/93, de 2 de julio de 1993, de la Comisión, como consecuencia de lo establecido en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991 y en el artículo 28 del Reglamento de gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 145/2006, de 24 de octubre.

Segundo.- Según dispone el artículo 34.1.1º del Real Decreto 2538/1994, este régimen se aplica en los mismos términos de la legislación aduanera comunitaria a toda mercancía que se importe en el archipiélago, bien sea procedente del territorio peninsular, de las Islas Baleares, Ceuta o Melilla, del resto de países miembros de la Unión Europea o de terceros países.

Tercero.- El régimen de importación temporal se aplica a los tributos derivados del REF en sus dos modalidades: a) el de la importación temporal con exención total de derechos o gravámenes, a los supuestos de los artículos 556 a 578 del DACAC, y b) el de la exención parcial, para aquellos bienes o mercancías no contemplados en esos artículos.

Cuarto.- Las importaciones temporales de vehículos destinados a su explotación en Canarias por una empresa dedicada habitualmente al arrendamiento de vehículos sin conductor, pueden acogerse al beneficio de este régimen de importación temporal en la modalidad de exención parcial, al no estar contemplado este supuesto en los artículos 556 a 578 del DACAC, que regulan los casos y condiciones en que los bienes pueden acogerse al régimen de importación temporal con exención total.

Quinto.- Los bienes que se benefician del régimen de importación temporal con exención parcial devengan, por cada mes o fracción de mes de permanencia en el régimen, el

3 por 100 del IGIC y, en su caso, del AIEM que se hubiera devengado con ocasión de la importación definitiva de dichos bienes en el archipiélago.

Sexto.- Las cuotas exigidas en el IGIC en la modalidad de importación temporal con exención parcial tendrá la consideración de cuota devengada a la importación, y podrá ser objeto de deducción, siempre y cuando se cumplan los requisitos subjetivos, objetivos, temporales y documentales establecidos en el Título III de la Ley 20/1991 para el ejercicio del derecho a la deducción.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, 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, a 20 de junio de 2008

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández