Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2075 (03/09/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 51.1.c) Ley 4/2012 Art. 52.a) y j) Ley 4/2012 Art. 54.1.a) Ley 4/2012 Art. 67.1 Ley 20/1991 Arts. 1, 3.4 y Anexo I Ley 4/2014

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante pretende importar tubos de fundición maleable de hierro dúctil de saneamiento, que serán posteriormente objeto de entrega a una Unión Temporal de Empresa (UTE) adjudicataria de la redacción del proyecto y ejecución de las obras correspondientes al anteproyecto y adenda de remodelación y ampliación de una Estación Depuradora de Aguas Residuales (EDAR). En las especificaciones técnicas aportadas por la entidad consultante se señala que los revestimientos de los tubos, tanto interno como externos, están reforzados para soportar los efluentes más agresivos que transportan los tipos de tuberías de saneamiento.

Consulta si sería aplicable a la importación de los citados el tipo cero del IGIC previsto en artículo 52.j) de la Ley 4/2012. Igualmente consulta la tributación de la importación en el AIEM.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- El tipo cero previsto en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 en ningún caso es aplicable al hecho imponible importación, aunque el sujeto pasivo sea el contratista adjudicatario de la construcción y/o ampliación de la obra de equipamiento comunitario. Igualmente, la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 exige, como requisito subjetivo, que el adquirente o importador sea la persona que realiza directamente la actividad de captación de agua (superficial o de la niebla), el alumbramiento del agua subterránea o la producción industrial de agua; así como la persona titular de la infraestructura de almacenamiento (estanques, balsas o depósitos de cualquier tipo) o de las conducciones para el transporte de agua.

Por todo ello, la importación de tubos de fundición maleable de hierro dúctil de

saneamiento que serán posteriormente objeto de entrega no puede estar sujeta al tipo cero, tributando al tipo general del 7 por ciento.

- La importación de tubos de fundición maleable de hierro dúctil de saneamiento está no sujeta al AIEM.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) y 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 pretende importar tubos de fundición maleable de hierro dúctil de saneamiento, que serán posteriormente objeto de entrega a una Unión Temporal de Empresa (UTE) adjudicataria de la redacción del proyecto y ejecución de las obras de remodelación y ampliación de una Estación Depuradora de Aguas Residuales (EDAR). En las especificaciones técnicas aportadas por la entidad consultante se señala que los revestimientos de los tubos, tanto interno como externos, están reforzados para soportar los efluentes más agresivos que transportan los tipos de tuberías de saneamiento.

Consulta si sería aplicable a la importación de los citados bienes el tipo cero del IGIC previsto en artículo 52.j) de la Ley 4/2012. Igualmente consulta la tributación de la importación en el AIEM.

SEGUNDO.- En relación al IGIC, la entidad consultante limita su consulta a si resulta aplicable en el IGIC el tipo cero previsto en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), a la importación de tubos de fundición maleable de hierro dúctil de saneamiento.

El citado artículo 52.j) dispone:

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

(...)

j) Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre una Administración pública y el contratista, que tengan por objeto la construcción y/o ampliación de obras de equipamiento comunitario.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra y en la anterior, se entenderá por equipamiento comunitario exclusivamente aquel que consiste en:

(...)

- Las potabilizadoras, desalinizadoras y depuradoras de titularidad pública.

(...)"

De una simple lectura de este precepto comprobamos que no resulta aplicable a la importación de bienes, sino que se circunscribe a unas operaciones interiores concretas: ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, que tengan como objeto la

construcción y/o ampliación de obras de equipamiento comunitario. Recordemos que conforme al artículo 8.1 de la Ley 20/1991 se define, con carácter general, las importaciones como la entrada en Canarias de bienes procedentes de fuera de este territorio.

Cuestión distinta es el supuesto de tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, que dispone:

> "*El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*
>
> *a) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, así como las importaciones de bienes, con destino a la captación de aguas superficiales, a la captación de aguas de las nieblas, al alumbramiento de las subterráneas o a la producción industrial de agua, así como a la realización de infraestructuras de almacenamiento de agua y del servicio público de transporte del agua.*
>
> *A los efectos de la presente letra se estará a lo dispuesto en la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas.*"

Este supuesto del tipo cero sí pudiera ser de aplicación a la importación de tubos de fundición maleable de hierro dúctil de saneamiento, siempre que se cumplan los requisitos subjetivos y objetivos establecidos en el artículo 52.a) que nos ocupa. Ahora bien, el tipo cero se configura como un beneficio fiscal y, como tal, debe ser objeto de una interpretación restrictiva, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que regula la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

El ámbito de aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 se circunscribe a un conjunto de operaciones relativas a la gestión del agua y siempre que el adquirente o importador sea la persona que realiza directamente la actividad de captación de agua (superficial o de la niebla), el alumbramiento del agua subterránea o la producción industrial de agua; así como la persona titular de la infraestructura de almacenamiento (estanques, balsas o depósitos de cualquier tipo) o de las conducciones para el transporte de agua.

Entender lo contrario sería ampliar la aplicación del tipo cero mucho más allá de la verdadera intención del legislador, de esta forma no solo estaría sujeta al tipo cero las operaciones de importaciones y adquisiciones de bienes que efectúa la persona o entidad que realizase la actividad de captación, alumbramiento, transporte, almacenamiento o producción de agua, sino las adquisiciones e importaciones de bienes o servicios que efectuase, a su vez, sus proveedores y así sucesivamente. Es decir, haría absolutamente incontrolable el supuesto de aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012.

Por tanto y dado que la entidad consultante no es quien desarrolla directamente la actividad de captación, el alumbramiento, producción, almacenamiento o transporte de agua, no resulta aplicable el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012.

El artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

"1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:

a) Los productos derivados de las industrias y actividades siguientes:

(...)

- Producción y primera transformación de metales, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52.

(...)"

Por otra parte, el artículo 51.3 de la Ley 4/2012 dispone:

"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."

No existe ni en la regulación legal ni en la reglamentaria del IGIC un concepto de productos derivados de la industria de producción y primera transformación de metales, por lo que, para una correcta interpretación de las normas, debemos atender a los criterios interpretativos conforme a lo expuesto en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual dispone que *"En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."* .

Si analizamos el contenido del artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 comprobamos que la relación de industrias y actividades citadas en dicho precepto sigue la pauta de orden, estructura y denominación de la Nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea (NACE), o de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

La CNAE, que ha sido elaborada según las condiciones recogidas en la NACE, se limita a aprobar la estructura de las actividades económicas a nivel de sección, división, grupo y clase, sin mención de las actuaciones que comprende o no cada grupo y clase, ni notas explicativas.

Sin embargo, la NACE, además de la estructura de las actividades económicas, contiene notas explicativas a nivel de sección, división, grupo y, especialmente, a nivel de clase, con un gran desglose de actuaciones.

Por todo ello, y para determinar si un bien o producto deriva de alguna de las industrias o actividades mencionadas en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, este centro directivo considera adecuado acudir a la NACE Rev.2.

Conforme a la NACE Rev.2 la actividad manufacturera de producción y primera transformación de metales se engloba en la División 24 "*Metalurgia; fabricación de productos de hierro, acero y ferroaleaciones.*" cuyo contenido, en lo que interesa a la presente consulta, es el siguiente (el subrayado es nuestro):

*"**24 Metalurgia; fabricación de productos de hierro, acero y ferroaleaciones***

Esta división comprende las actividades de fundición o refinado de metales férreos y no férreos a partir del mineral,lingote o chatarra mediante técnicas electrometalúrgicas y otras técnicas metalúrgicas de tratamiento. Esta división comprende también la fabricación de aleaciones y superaleaciones metálicas introduciendo otros elementos químicos en los metales puros. El resultado de la fundición y refinado, normalmente en forma de lingotes, se utiliza en las operaciones de laminación, estirado y extrusión para fabricar chapas, flejes, barras, varillas, alambre o tubos, tuberías y perfiles huecos, y en forma licuada para hacer piezas fundidas y otros productos metálicos básicos.

(...)

24.5 Fundición de metales

Este grupo comprende la fabricación de productos semielaborados y fundiciones diversas mediante procesos de fundición.
Este grupo no comprende:
- la fabricación de productos de fundición acabados, como:
• calderas y radiadores (véase 25.21)
• artículos de fundición para el hogar (véase 25.99)

24.51 Fundición de hierro
Esta clase comprende las actividades de las fundiciones de hierro.
Esta clase comprende:
- la fundición de productos semielaborados de hierro
- la fundición de piezas de moldeo de hierro
- la fundición de piezas de moldeo esferoidales de grafito
- la fundición de productos maleables de hierro fundido
- la fabricación de tubos, tuberías y perfiles huecos, y de accesorios para tubos y tuberías de hierro fundido.

(...)"

Conforme con el contenido de la NACE Rev 2, la actividad manufacturera de producción y primera transformación de metales incluye los tubos objeto de consulta, por lo que su importación tributaría al tipo reducido del 3 por ciento. No obstante, en las especificaciones técnicas aportadas por la entidad consultante se señala que los revestimientos de los tubos, tanto interno como externos, están reforzados para soportar los efluentes más agresivos que transportan los tipos de tuberías de saneamiento. El revestimiento exterior es zinc (220g/m^2) más pintura epoxi, y el revestimiento interior es mortero de cemento.

Pues bien, las operaciones de superficies u otras operaciones para mejorar las propiedades o el aspecto del metal son actividades de tratamiento y revestimiento de metales que implican una transformación posterior de éstos; esta circunstancia implica la imposibilidad de considerar un tubo objeto de un procedimiento de revestimiento como un producto derivado de la producción y primera transformación de metales.

En este sentido, es revelador que la actividad de tratamiento y revestimiento de metales no se encuentre encuadrado en la División 24 de la NACE Rev. 2 que, reiteramos es la que consideramos que acoge a los productos derivados de la industria de la producción y primera transformación de metales, sino en la División 25, concretamente en código 25.61 que presenta el siguiente contenido:

"*25.61 Tratamiento y revestimiento de metales*

Esta clase comprende:

- el chapado, la anodización, etc., de metales

- el tratamiento térmico de metales

- el desbarbado, la limpieza por chorro de arena, la limpieza en tambor giratorio, la limpieza de metales

- la coloración y el grabado de los metales

- el revestimiento no metálico de metales:

• plastificación, esmaltado, lacado, etc.

- el endurecimiento y el pulido de metales

Esta clase no comprende:

- las actividades de herraje (véase 01.62)

- la impresión sobre metales (véase 18.12)

- el revestimiento de metálico de plásticos (véase 22.29)

- el chapado de metales preciosos sobre metales comunes u otros metales (véanse 24.41, 24.42, 24.43, 24.44)"

Singular interés presenta el siguiente extracto de las notas generales de la Sección C Industria Manufacturera de la NACE Rev.2 (el subrayado es nuestro):

"*Observación: Los límites entre la industria manufacturera y los demás sectores del sistema de clasificación pueden resultar algo confusos. Como regla general, las actividades en la sección de la industria manufacturera consisten en la transformación de materiales en nuevos productos. Su resultado es un producto nuevo. Pero <u>la definición de lo que constituye un producto nuevo puede resultar un poco subjetiva. A modo de aclaración, en la NACE se consideran actividades de la industria manufacturera las siguientes</u>:*

- el procesado de pescado fresco (pelado de ostras, fileteado de pescado), no realizada a bordo de embarcaciones pesqueras (véase 10.20);

- pasteurización y embotellado de leche (véase 10.51);

- transformación del cuero (véase 15.11);

- conservación de la madera (véase 16.10);

- impresión y actividades relacionadas (véase 18.1);

- recauchutado de neumáticos (véase 22.11);

- producción de hormigón fresco (véase 23.63);

- galvanoplastia, chapado, tratamiento térmico de metales y pulido (véase 25.61);

- reconstrucción de maquinaria (por ejemplo, motores de automoción) (véase 29.10)".

El artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012 dispone:

1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:

(...)

d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

TERCERO.- Corresponde examinar a continuación la tributación en el AIEM de la importación de tubos de fundición maleable de hierro dúctil de saneamiento.

El artículo 67.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del AIEM, establece:

"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."*

Por otra parte, el artículo 67.2.4º define, a los efectos del AIEM, como 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.

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 al que se destinen y la condición del importador.

Comprobamos que el hecho imponible importación, sujeta al AIEM la entrada en Canarias de un bien que se encuentre incluido en el Anexo I de la Ley 4/2014, con independencia del territorio de procedencia, el fin al que lo destine el importador y la condición de éste.

La consulta formulada hace referencia a la importación de tubos de fundición maleable de hierro dúctil de saneamiento, 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 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 producto objeto de importación se clasifica en la siguiente partida arancelaria:

73.03 TUBOS Y PERFILES HUECOS, DE FUNDICIÓN:

7303.00.10 - Tubos de los tipos utilizados para canalizaciones a presión:

7303.00.10.10 - - De fundición maleable (también conocida como fundición de grafito esferoidal), salvo los tubos de hierro de fundición sin revestimiento interno y externo ("tubos desnudos").

En el Anexo I de la Ley 4/2014 no figura en el momento de emisión de la presente consulta la partida arancelaria 7303.00.10.10, por lo que la importación del producto objeto de consulta está no sujeta al AIEM.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- El tipo cero previsto en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 en ningún caso es aplicable al hecho imponible importación, aunque el sujeto pasivo sea el contratista adjudicatario de la construcción y/o ampliación de la obra de equipamiento comunitario. Igualmente, la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 exige, como requisito subjetivo, que el adquirente o importador sea la persona que realiza directamente la actividad de captación de agua (superficial o de la niebla), el alumbramiento del agua subterránea o la producción industrial de agua; así como la persona titular de la infraestructura de almacenamiento (estanques, balsas o depósitos de cualquier tipo) o de las conducciones para el transporte de agua.

Por todo ello, la importación de tubos de fundición maleable de hierro dúctil de saneamiento que serán posteriormente objeto de entrega no puede estar sujeta al tipo cero, tributando al tipo general del 7 por ciento.

- La importación de tubos de fundición maleable de hierro dúctil de saneamiento está no sujeta al 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, 3 de septiembre de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

P.S. (Orden Nº: 487 / 2021 de fecha 17/08/2021)

EL DIRECTOR GENERAL DE PLANIFICACIÓN Y PRESUPUESTO

Luis Márquez Llabrés