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 2106 (14/02/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** At. 25 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante importa cajas reutilizables para ser objeto de alquiler a productores agrícolas en Canarias en las que éstos depositan sus productos para su transporte a los diferentes supermercados situados en Canarias. Posteriormente, los supermercados, una vez han recibido los envases con las frutas y hortalizas, devuelven las cajas en Canarias a la entidad consultante.

El alquiler es por un ciclo (cesión de uso de las cajas al productor agrícola, traslado de la mercancía al supermercado y devolución de las cajas por parte del supermercado a la entidad consultante), y no por período de tiempo. La entidad consultante recoge, higieniza y paletiza las cajas para que vuelvan a ser objeto de alquiler en un nuevo ciclo.

Manifiesta que por tratarse de caja reutilizables de forma contínua, que son objeto de alquiler, y fabricadas exclusivamente dentro del grupo de la que forma parte la entidad consultante, no existiendo por ello, mercaderías idénticas o similares, hay dudas sobre el método de determinación del valor en aduana.

Consulta si sería válido considerar como valor en aduana el precio del alquiler.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

En uso del procedimiento del último recurso, el precio del alquiler de cada caja, con adición del importe del depósito, constituye el valor en aduana.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), 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 consultante importa cajas reutilizables para ser objeto de alquiler a productores agrícolas en Canarias en las que éstos depositan sus productos para su transporte a los diferentes supermercados situados en Canarias. Posteriormente, los supermercados, una vez han recibido los envases con las frutas y hortalizas, devuelven las cajas en Canarias a la entidad consultante.

El alquiler es por un ciclo (cesión de uso de las cajas al productor agrícola, traslado de la mercancía al supermercado y devolución de las cajas por parte del supermercado a la entidad consultante), y no por período de tiempo. La entidad consultante recoge, higieniza y paletiza las cajas para que vuelvan a ser objeto de alquiler en un nuevo ciclo.

Manifiesta que por tratarse de caja reutilizables de forma contínua, que son objeto de alquiler, y fabricadas exclusivamente dentro del grupo de la que forma parte la entidad consultante, no existiendo por ello, mercaderías idénticas o similares, hay dudas sobre el método de determinación del valor en aduana.

Consulta si sería válido considerar como valor en aduana el precio del alquiler.

SEGUNDO.- El artículo 25 de la Ley 20/1991, regulador de la regla general de la base imponible en las importaciones, dispone:

> "*En las importaciones la base imponible resultará de adicionar al "Valor en Aduana" los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo:*
>
> *1º.- Cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación, con excepción del propio Impuesto General Indirecto Canario, y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.*
>
> *2º.- Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes y seguros que se produzcan desde la entrada en las Islas Canarias hasta el primer lugar de destino en el interior de dichos territorios.*
>
> *(...)*"

La base imponible de las importaciones de bienes gira en torno al concepto de "valor en aduana", el cual no aparece definido en la normativa reguladora del IGIC. Cierto es que el artículo 52.2.a) del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, remite al concepto de valor en aduana contenido en el Reglamento (CEE) 2193/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario; no obstante, este Reglamento está derogado.

En virtud de lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la citada Ley 20/1991, para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se opongan a lo establecido en la misma; las disposiciones vigentes están constituidas básicamente por el Reglamento (UE) Nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión (en adelante, CAU), y el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión (en adelante, RECAU).

Partiendo de que Canarias forma parte del territorio aduanero de la Unión (artículo 4 del CAU), pero no forma parte del territorio armonizado del impuesto sobre el valor añadido (artículo 4 del Reglamento (CEE) 1911/91 y el artículo 6.1.b) de la Directiva 2006/112/CE), la entrada de bienes en Canarias supone la realización del hecho imponible importación en el IGIC (artículo 8.1 de la Ley 20/1991), proceda de un Estado miembro de la Unión Europa o de terceros países, disponga o no el bien del estatuto de mercancías de la Unión.

De lo expuesto debemos destacar:

- La base imponible de las importaciones en el IGIC parte de un concepto propio de los derechos arancelarios: el valor en aduana, aunque nos encontremos ante la entrada en el territorio de aplicación del IGIC de bienes que no devengan derechos arancelarios; es decir, debe procederse a la determinación del valor en aduanas, aunque el bien importado en Canarias disponga de la consideración de mercancías de la Unión porque, por ejemplo, se haya obtenido enteramente en el territorio aduanero de la Unión o se encuentre despachado a libre práctica.

- La base imponible en el IGIC en las importaciones de bienes no se corresponde con la de los derechos aduaneros. En el IGIC se parte del valor en aduana y a ello deben adicionarse, en su caso, los conceptos establecidos en los números 1º y 2º del artículo 25 de la Ley 20/1991.

- La aplicación correcta de la regulación que realiza el CAU del valor en aduana respecto a las importaciones sujetas al IGIC, exige necesariamente ajustarla *mutatis mutandi*s al ámbito territorial de aplicación del IGIC. En efecto, el valor en aduana es la base para el cálculo de los derechos arancelarios, por lo que no procede su determinación cuando no se devengan los mismos; a título de ejemplo, la exportación desde la Península de bienes con destino a Canarias no supone el devengo de derechos aduaneros por su entrada en Canarias, pero resulta necesario, por mandato del artículo 25 de la Ley 20/1991, su determinación para cuantificar la base imponible en el IGIC como consecuencia de la realización del hecho imponible importaciones. La aplicación de la literalidad de la regulación del valor en aduana contenida en el CAU supondría llegar a conclusiones absurdas; de este modo y en el ejemplo

de una mercancía exportada desde la Península a Canarias, sería imposible la determinación del valor en aduana bajo el método de valor de transacción, criterio principal de valoración, porque conforme al artículo 70.1 del CAU requiere que se trate de la venta de una mercancía para su exportación al territorio aduanero de la Unión; puesto que tanto la Península como Canarias forman parte del territorio aduanero, no existiría una exportación a Canarias desde un territorio situado fuera del territorio aduanero de la Unión.

Otro ejemplo de la necesidad de adaptar el CAU al ámbito de aplicación territorial del IGIC, lo encontramos en la letra a) del artículo 72 del CAU, regulador de los elementos que no deben incluirse en el valor en aduana, que dispone (el subrayado es nuestro):

"*Al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes:*

a) los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión;"

Trasladando *mutatis mutandis* este precepto al ámbito del IGIC, las mercancías se entiende que han sido importadas cuando hayan entrado en Canarias, procedan del resto del territorio aduanero de la Unión Europa o fuera de dicho territorio.

Consecuencia de lo expuesto es que cuando el CAU menciona "territorio aduanero de la Unión" debe entenderse referido a territorio de aplicación del IGIC.

El valor en aduana se encuentra regulado en los artículos 69 a 76 del CAU que parten de un método principal de determinación (valor de transacción) y, caso de no ser posible en el marco del valor de transacción, de cinco métodos secundarios que se aplicarían de forma sucesiva hasta llegar a aquel que permita determinar en primer lugar el valor en aduana.

El artículo 70.1 del CAU define al valor de transacción como "*el precio realmente pagado o por pagar por ellas* (las mercancías) *cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.".*

El apartado 2 del artículo 70 del CAU dispone:

> "*2. El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero en favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.*"

El artículo 129.1 del RECAU dispone:

> *"1. El precio realmente pagado o por pagar en el sentido del artículo 70, apartados 1 y 2, del Código incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de las mercancías importadas por el comprador a cualquiera de las siguientes personas:*
>
> *a) el vendedor;*

b) un tercero en favor del vendedor;

c) un tercero vinculado con el vendedor;

d) un tercero cuando el pago a dicho tercero se realice a fin de cumplir una obligación del vendedor.

Los pagos podrán efectuarse mediante cartas de crédito o instrumentos negociables, y realizarse directa o indirectamente."

Del concepto general de valor en aduana basado en el método principal del valor de transacción, se desprende que tiene un doble componente cuantitativo:

- El importe que debe abonar el comprador al vendedor, o a un tercero en favor del vendedor, por el valor intrínseco de la mercancía objeto de transmisión.

- El importe que debe abonar el comprador al vendedor, o a un tercero en favor del vendedor, por operaciones accesorias a la venta o por elementos necesarios que constituyen condiciones para efectuar la venta. Ejemplo de ello, sería el pago al vendedor por los gastos de embalaje o de transporte asumido por éste, ya sea con medios propios o ajenos.

No cabría, a título de ejemplo, aplicar el método principal de valor de transacción cuando se trate de la importación de muestras gratuitas o de donaciones. Tampoco cuando se trate de la importación de mercancías importadas en ejecución de un contrato de alquiler o con el fin de su afectación a la actividad de alquiler, como es el supuesto objeto de consulta.

El artículo 74 del CAU regula los procedimientos secundarios de determinación del valor en aduanas, que deberán aplicarse de forma sucesiva hasta el primero de ellos que permita determinar dicho valor.

"*Métodos secundarios de valoración en aduana*

1. En caso de que la determinación del valor en aduana de las mercancías no sea posible en el marco del artículo 70, se irán aplicando sucesivamente las letras a) a d) del apartado 2 del presente artículo hasta llegar a aquella que permita en primer lugar determinar dicho valor.

El orden de aplicación de las letras c) y d) del apartado 2 del presente artículo se invertirá si el declarante así lo solicita.

2. En el marco del apartado 1, el valor en aduana será:

a) el valor de transacción de mercancías idénticas que se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión y se exporten a ella al mismo tiempo que las mercancías que deban valorarse o en una fecha próxima;

b) el valor de transacción de mercancías similares que se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión y se exporten a ella al mismo tiempo que las mercancías que deban valorarse o en una fecha próxima;

c) el valor basado en el precio unitario al que se venda en el territorio aduanero de la Unión a personas no vinculadas con los vendedores la mayor cantidad total de las

mercancías importadas o de otras mercancías idénticas o similares también importadas; o

d) el valor calculado, igual a la suma:

i) del coste o valor de los materiales y del proceso de fabricación o transformación empleados en la producción de las mercancías importadas;

ii) de una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele cargarse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoren, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación con destino a la Unión;

*iii) del coste o valor de los elementos enumerados en el apartado 1 del artículo 71, ap*artado *1, letra e).*

3. En caso de que no sea posible determinar el valor en aduana con arreglo al apartado 1, la determinación de dicho valor se efectuará basándose en la información disponible en el territorio aduanero de la Unión, utilizando medios razonables que se ajusten a los principios y disposiciones generales contenidos en:

a) el Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio;

b) el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio; y

c) el presente capítulo."

Se desprende de este precepto la existencia de cinco procedimientos secundarios para determinar dicho valor, cuando resulte inaplicable el método principal de valor de transacción:

1) Valor de transacción de mercancías idénticas.

2) Valor de transacción de mercancías similares.

3) Procedimiento sustractivo o deductivo (precio unitario).

4) Procedimiento aditivo o del valor calculado.

5) Procedimiento del último recurso.

Estos métodos secundarios deben aplicarse en el mismo orden en que se enumeran; no obstante, pueden invertirse los métodos 4) y 3).

El valor de transacción de mercancías idénticas, es el que tendrían otras mercancías idénticas a las importadas, producidas en el mismo país (en este caso Canarias como territorio de aplicación del IGIC) y que sean iguales en todos los aspectos, incluidas sus características físicas, su calidad y su prestigio comercial.

El valor de transacción de mercancías similares, es el aplicable a otras mercancías similares a las importadas, producidas en el mismo país (Canarias) y que, sin ser iguales en todos los aspectos, presenten unas características y una composición semejantes que les permitan cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si unas mercancías son similares habrá que tomar en consideración, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca de fábrica o de comercio.

Entiende la entidad consultante que dadas las características específicas de las cajas, además de ser usadas y reutilizables y fabricarse exclusivamente para su uso en las entidades del grupo en el que se integra la entidad consultante, respecto a otras cajas existentes en el mercado, no resulta posible aplicar los criterios secundarios de mercancías idénticas similares.

Cuando no resulten aplicables los criterios secundarios de mercancías idénticas ni similares, se examina si resulta aplicable el método deductivo o sustractivo, a partir del precio unitario al que se venda en el territorio de aplicación del IGIC, a personas no vinculadas con los vendedores, la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías idénticas o similares a las importadas, con deducción de aquellos elementos que no deben formar parte del valor en aduanas.

Igualmente considera que tampoco es posible la utilización del criterio o método deductivo, porque se basa en el precio unitario de venta a personas no vinculadas de las mercancías importadas o de otras mercancías idénticas o similares también importadas. Las cajas reutilizables que se elaboran para las empresas del grupo se afectan a la actividad de alquiler y no para su comercialización, además de la singularidad de su fabricación y utilización exclusiva por las empresas del grupo.

Cuando no son aplicables sucesivamente los valores de transacción (método principal), ni los de mercancías idénticas, similares o el método deductivo, se aplica el método de valor calculado o coste de producción, que es la suma de los siguientes conceptos:

- Coste o valor de los materiales y del proceso de fabricación o transformación empleados en la producción de las mercancías importadas,

- Una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele cargarse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoren, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación con destino al territorio de aplicación del tributo que grave la importación.

- Coste o valor del transporte, seguro, carga, etc., hasta el lugar de entrada en el territorio de importación.

Por las mismas razones, entiende que no resulta aplicable el método del valor calculado, por no existir datos disponibles al respecto por la singularidad de la operativa y de las características especiales de las cajas.

Si el valor en aduana no pudiera determinarse con los métodos citados, se calculará basándose en la información disponible, utilizando medios razonables que se ajusten a los principios y disposiciones generales, es el denominado método del último recurso.

El valor en aduana determinado por este método del último recurso no se basará en:

- En el precio de venta de mercancías producidas en Canarias.

- Un sistema que prevea la aceptación del valor más alto entre dos posibles.,

- El precio de mercancías en el mercado nacional del país del exportador.

- El coste de producción distinto de los valores calculados que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares conforme a art. 74.2.d) del CAU.

- Los precios de exportación a un tercer país.

- Valores en aduana mínimos.

- Valores arbitrarios o ficticios.

Llegados a este punto, resulta de interés para la resolución de la presente consulta atender al sistema de determinación del precio de alquiler individual por caja que consta en el escrito de petición de emisión de consulta tributaria.

La entidad consultante manifiesta que por cada caja alquilada, factura a su cliente, productor de fruta y verdura y empresa arrendataria, dos conceptos: alquiler y depósito.

Alquiler: es el valor de la caja por el uso de ésta durante un ciclo y no por un período de tiempo determinado. Dicho ciclo incluye los siguientes hitos de la cadena de suministro: el consultante pone a disposición de su cliente, un productor de fruta y verdura, el envase; el productor de fruta y verdura deposita sus productos dentro de dicho envase y envía el conjunto a un supermercado; el citado supermercado pone a la venta dichos productos y, una vez el envase está vacío, es puesto a disposición del consultante que lo recoge y reacondiciona (higieniza y paletiza) para que vuelva a ser alquilado en un nuevo ciclo.

La estructura del precio de alquiler incluye los siguientes conceptos:

- Depreciación del envase: puesto que el envase es reutilizable y es alquilado durante su ciclo de vida (estimados 5 años) una cantidad media de 5 veces al año, cada alquiler incluye el valor distribuido, en 5 años y 5 ciclos al año, de la depreciación del coste de compra.
- Coste de transporte hasta el punto de entrega acordado con el cliente
- Coste de lavado.
- Coste promedio de reparación de envases.
- Costes estructurales para llevar a cabo la comercialización de los envases.
- Compensación logística al supermercado por realizar las acciones de clasificación de los envases recibidos y paletización de los mismos para que la entidad consultante proceda con su recogida.
- Margen comercial.

2. Depósito: importe fijo con independencia del tipo de caja y que es devuelto íntegramente (ya sea vía nota de abono para compensar una factura previa no pagada o pago del importe correspondiente en caso de que ya se hubiera pagado dicha por parte del cliente) tan pronto como la entidad consultante recibe devueltas las cajas. Este proceso garantiza la devolución del envase a la entidad.

Comprobamos que la determinación del precio de alquiler es individualizada por caja y no por el conjunto de cajas (incluso el depósito como garantía de devolución), integrado por diversos costes propios de un sistema de formación de un precio asimilable al de venta, por lo que, a juicio de este centro directivo, resulta razonable considerar que el precio del alquiler (con adición del importe del depósito) conforma el valor en aduana. Igualmente formaría parte del valor en aduana el importe del depósito exigido.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto y con lo manifestado por la entidad mercantil consultante, es criterio de este centro directivo que, en uso del procedimiento del último recurso, el precio del alquiler de cada caja, con adición del importe del depósito, constituye el valor en aduana.

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.

Santa Cruz de Tenerife, 14 de febrero de 2022
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García