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 2086 (16/11/21)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante tiene como actividad la distribución y venta de productos, principalmente agroalimentarios, en grandes superficies y supermercados. Realiza habitualmente importaciones de bienes adquiridos con el fin de suministrar a sus propios supermercados y clientes en Canarias. Dichas importaciones siempre corresponden a productos originarios de la Unión Europea o bien productos que, previamente, han sido importados en Alemania procedente de un territorio no comunitario, tratándose por tanto de mercancía con estatuto aduanero de la Unión.

La venta de los bienes que van a ser objeto de exportación a Canarias se realiza bajo condiciones DAP, siendo el lugar de destino convenido un almacén en Tenerife y/o un almacén en Gran Canaria. Señala que, conforme al artículo 70 del CAU, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas en Canarias y, por tanto, sujetas al IGIC, será el valor de transacción, que debe fijarse y ajustarse de acuerdo con los artículos 71 y 72 del CAU.

Señala que teniendo en cuenta que:

- Un mismo proveedor es el que presta el servicio de transporte desde Alemania al primer punto de destino en Canarias.

- El artículo 72.a) del CAU dispone que no se incluirán en el valor en aduana los gastos de transporte dentro del territorio aduanero de la Unión, por lo que es posible deducirlo del valor en aduana de los bienes objeto de importación en Canarias, y puesto que el artículo 25 de la Ley 20/1991 dispone que se adicionará al valor de aduana, entre otros, los gastos de transporte desde el lugar de entrada en Canarias hasta el primer lugar de destino de la mercancía (almacén en Tenerife y/o un almacén en Gran Canaria); únicamente se adicionará al valor de aduana la parte de gasto de transporte interior en Canarias.

- Para la acreditación del gasto de transporte por el territorio aduanero hasta el lugar de entrada en Canarias y la realización del ajuste negativo en la base de valor en aduana de las mercancías objeto de importación, expone la entidad consultante que podría aportarse una certificación de validez anual de costes del proveedor en el que detalle el coste interior; o bien, en aplicación del art. 138.1 del RECAU, efectuar el cálculo de la parte proporcional del transporte interior en Canarias. Adjunta posible modelo de certificación de validez máxima anual que podría ser emitido por el proveedor del servicio de transporte.

Consulta sobre la conformidad con el criterio de no incluir en el valor de aduana el gasto de transporte por el territorio aduanero de la Unión hasta el lugar de entrada en Canarias, y del certificado de transporte interior.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- En todo caso se incluyen en el valor en aduana los gastos de transportes por el trayecto desde fuera del territorio de aplicación del IGIC, ya sea territorio no aduanero o territorio aduanero de la Unión, al primer punto de entrada en Canarias; todo ello, con independencia de quien asuma los gastos de transporte, el inconterms elegido como condición de entrega, o si el comprador utiliza medios propios para realizar el transporte.

- El transporte interior de Canarias en ningún caso se incluye en el valor en aduana. No obstante, se adiciona al valor de aduana el gasto de transporte si el primer lugar de destino de la mercancía es distinto al lugar de llegada de la mercancía en Canarias, y ambos lugares se encuentran en la misma isla.

- La entidad consultante tiene la obligación de incluir en el valor en aduana los gastos de transportes por el trayecto desde fuera del territorio de aplicación del IGIC al primer punto de entrada en Canarias de las mercancías. Deberá incluir en la base imponible de la importación, como un elemento no integrable del valor de aduana, los gastos de transporte interior de Canarias desde el lugar de entrada en este territorio hasta el primer lugar de destino en Canarias, siempre y cuando este primer lugar de destino se encuentra en la misma isla del lugar de entrada en Canarias de las mercnacías importadas.

Visto el escrito presentado , 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 tiene como actividad la distribución y venta de productos, principalmente agroalimentarios, en grandes superficies y supermercados. Realiza habitualmente importaciones de bienes adquiridos con el fin de suministrar a sus propios supermercados y clientes en Canarias. Dichas importaciones siempre corresponden a productos originarios de la Unión Europea o bien productos que, previamente, han sido importados en Alemania procedente de un territorio no comunitario, tratándose por tanto de mercancía con estatuto aduanero de la Unión.

La venta de los bienes que van a ser objeto de exportación a Canarias se realiza bajo condiciones DAP, siendo el lugar de destino convenido un almacén en Tenerife y/o un almacén en Gran Canaria. Señala que, conforme al artículo 70 del CAU, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas en Canarias y, por tanto, sujetas al IGIC, será el valor de transacción, que debe fijarse y ajustarse de acuerdo con los artículos 71 y 72 del CAU.

Señala que teniendo en cuenta que:

- Un mismo proveedor es el que presta el servicio de transporte desde Alemania al primer punto de destino en Canarias.

- El artículo 72.a) del CAU dispone que no se incluirán en el valor en aduana los gastos de transporte dentro del territorio aduanero de la Unión, por lo que es posible deducirlo del valor en aduana de los bienes objeto de importación en Canarias, y puesto que el artículo 25 de la Ley 20/1991 dispone que se adicionará al valor de aduana, entre otros, los gastos de transporte desde el lugar de entrada en Canarias hasta el primer lugar de destino de la mercancía (almacén en Tenerife y/o un almacén en Gran Canaria); únicamente se adicionará al valor de aduana la parte de gasto de transporte interior en Canarias.

- Para la acreditación del gasto de transporte por el territorio aduanero hasta el lugar de entrada en Canarias y la realización del ajuste negativo en la base de valor en aduana de las mercancías objeto de importación, expone la entidad consultante que podría aportarse una certificación de validez anual de costes del proveedor en el que detalle el coste interior; o bien, en aplicación del art. 138.1 del RECAU, efectuar el cálculo de la parte proporcional del transporte interior en Canarias. Adjunta posible modelo de certificación de validez máxima anual que podría ser emitido por el proveedor del servicio de transporte.

Consulta sobre la conformidad con el criterio de no incluir en el valor de aduana el gasto de transporte por el territorio aduanero de la Unión hasta el lugar de entrada en Canarias, y del certificado de transporte interior.

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).

En el artículo 70 y siguientes del CAU se establece un procedimiento progresivo de aplicación de los diferentes criterios para conformar el "valor en aduana" de la mercancía, siendo el criterio principal el de valor de transacción, definido como el "*precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.*"

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 (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 titulo de ejemplo, la exportación desde la Península o Alemania 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, en este supuesto, 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 o Alemania 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 el territorio peninsular, el alemán o el de 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 de 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, proceda 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 parte 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 aquella que permita determinar en primer lugar el valor en aduana.

En la presente consulta, y conforme a lo manifestado por la entidad consultante, únicamente nos referiremos al valor de transacción como método de valoración en aduana.

Como ya hemos reproducido, 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 de valor de transacción, se desprende que tiene un doble componente cuantitativo:

- La cuantía 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.

- La cuantía 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.

El CAU ordena que el valor de transacción así obtenido debe ser objeto de un ajuste que puede suponer un incremento o una disminución de su cuantía.

El artículo 71 del CAU regula lo que podemos denominar el ajuste positivo del valor de transacción, en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"*Artículo 71. Elementos del valor de transsacción .*

1. Al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con:

a) los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:

i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;

ii) el coste de los envases que, a efectos aduaneros, se considere que forman un todo con la mercancía; y

iii) el coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales;

b) el valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y ser#vicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:

i) materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas;

ii) herramientas, matrices, moldes y objetos similares utili#zados en la producción de las mercancías importadas;

iii) materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas; y

iv) trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas;

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;

d) el valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor; y

e) los siguientes costes hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión:

i) los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, y

ii) los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas.

2. Cualquier elemento que se sume al precio realmente pagado o por pagar, de conformidad con el apartado 1, se basará exclusivamente en datos objetivos y cuantificables.

3. Al determinar el valor en aduana, únicamente podrán sumarse al precio realmente pagado o por pagar los elementos previstos en el presente artículo."

Configura este precepto un conjunto, que constituye una lista cerrada, de elementos relacionados con la venta de los bienes que serán objeto de importación, cuya cuantificación se debe incorporar al valor en aduana.

Con carácter general (véase lo subrayado), todos los elementos del valor de transacción que se mencionan en el apartado 1 requiere, lo que es lógico porque supondría un doble cómputo, que los mismos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar al vendedor y que participe el comprador (bien soportando el gasto, bien suministrando bienes o servicios, a precios reducidos o de forma gratuita, utilizados en la manufactura del bien objeto de importación, etc.); sin embargo, en la letra e), que incluye, entre otros, los gastos de transporte (coste sobre el que gira el contenido de la consulta planteada), nada se indica que deba ser soportada por el comprador o que no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar al vendedor; ello es así, porque el gasto de transporte hasta el lugar de entrada de la mercancía en Canarias (ya sea el transporte hasta el lugar de entrada en el territorio aduanero como, en su caso, el transporte por el territorio aduanero hasta su entrada en Canarias), debe integrarse de forma obligatoria en el valor en aduana, todo ello con independencia del incoterms que determina las condiciones de entrega, o que el gasto de transporte sea soportado por el vendedor (y lo exija o no al comprador) como soportada por el comprador, incluso que lo realice el comprador con medios propios. El gasto de transporte hasta el lugar de entrada en el territorio de aplicación del IGIC forma parte, en todo caso, del valor en aduana.

Una mercancía vendida en China bajo condiciones EXW (acrónimo inglés de Ex Work que significa en la fábrica) en el que el comprador soporta todo el gasto de transporte desde la fábrica hasta el puerto de Valencia y desde este puerto al de Santa Cruz de Tenerife, incluye en el valor en aduana tanto la cuantía del gasto de transporte desde China al puerto de Valencia, lugar de introducción en el territorio aduanero, como la cuantía del gasto de transporte desde Valencia a Santa Cruz de Tenerife, lugar de entrada en el territorio de aplicación del IGIC. Todo ello, conforme al artículo 71.1.e) del CAU.

El mismo supuesto anterior pero bajo condiciones de entrega DAP [Acrónimo inglés de Delivered at Place que significa entrega en el lugar (de destino convenido)], siendo el lugar de destino convenido el puerto de Valencia. Tanto la cuantía del gasto de transporte desde China hasta el puerto de Valencia, asumido por el vendedor y que el comprador debe pagar al vendedor, como el gasto de transporte desde Valencia al puerto de Santa Cruz de Tenerife, que debe soportar el comprador, forman parte del valor en aduana, también conforme al artículo 71.1.e) del CAU.

Resulta ilustrativa, en apoyo a lo que hemos expuesto, la doctrina administrativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) respecto a la base imponible de las importaciones en el período desde 1 de enero de 1986 hasta el día 31 de diciembre de 1991, puesto que en dicho intervalo temporal la entrada de mercancías en Península y Baleares procedente del resto de la Unión Europea o desde terceros países, suponía la realización de una operación de importación sujeta al IVA, situación idéntica al IGIC.

El apartado 1 del artículo veinte de la derogada Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, disponía.

"*1. Están sujetas al Impuesto las importaciones de bienes.*

A los efectos de este Impuesto, se define la importación como la entrada de bienes en el territorio peninsular español o islas Baleares, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador."

Por otra parte, el artículo veinticinco de la Ley 30/1985 regulaba la regla general de la base imponible en las importaciones del modo siguiente:

"*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:*

1.º Los derechos del Arancel de Aduanas y cualesquiera otros gravámenes o tributos devengados con ocasión de la importación, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los derechos del Arancel de Aduanas adicionales serán los contenidos en dicho Arancel y que efectivamente hayan de ser aplicados.

2.º Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes y seguros que se produzcan desde la entrada en el territorio peninsular español o las islas Baleares hasta el primer lugar de destino en el interior de dichos territorios.

A estos efectos se considerará como primer lugar de destino el que figure en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en el territorio peninsular español o en las islas Baleares y, en su defecto, el primer lugar en que se efectúen las operaciones de desagregación o separación del cargamento en el interior de dichos territorios."

Como se constata, tenía un contenido similar al reproducido anteriormente artículo 25 de la Ley 20/1991, y conforme a ello la Dirección General de Tributos estatal fijó la doctrina administrativa siguiente:

- "*Deberán integrarse en la base imponible de las importaciones de bienes los gastos los producidos hasta la descarga inclusive de los bienes importados en el primer lugar de destino, incluidos lo de transporte, seguro, comisiones, embalajes, los correspondientes a las tarifas portuarias, descarga y otros análogos que se hayan originado, tanto fuera del ámbito territorial del Impuesto como dentro de dicho ámbito hasta el mencionado primer lugar de destino de los bienes importados."*

Resolución de 1-4-1986 (BOE 25-4-1986)

Resolución de 17-7-1986 (BOE 18-8-1986)

- *"El coste del transporte hasta el lugar de introducción de las mercancías importadas en el territorio aduanero de aplicación del Impuesto que hubiese sido realizado por el importador con medios propios, forma parte del Valor en Aduana cuando se produzca con anterioridad al devengo de las importaciones y, en consecuencia se integra en la base imponible de la importación de los bienes a que se refiera.*

No se integrará en la base imponible el coste del transporte propio efectuado por el importador desde su entrada en el territorio aduanero de aplicación del Impuesto."

Resolución de 16-12-1986 (BOE 19-1-1987)

El artículo 72 del CAU regula lo que podemos denominar el ajuste negativo del valor de transacción, en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"*Artículo 72 Elementos que no deben incluirse en el valor en aduana.*

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 l*a *Unión.*

(...)"

Volvemos a insistir, la expresión "territorio aduanero de la Unión" debe entenderse referida a territorio de aplicación del IGIC.

Los gastos de transporte desde el lugar de entrada en Canarias hasta su primer destino dentro de este territorio, no se incluye, en ningún caso, en el valor en aduana; ahora bien, es importante resaltar que ello no impide que formen parte de la base imponible como importe adicionado al valor en aduana, conforme a lo dispuesto en el artículo 25.2º de la Ley 20/1991.

El primer lugar de destino dentro de dicho territorio será el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento (conocimiento de embarque, documento de tránsito) que ampare la entrada de los bienes en el interior de Canarias. En defecto de esta indicación, se considera como tal el lugar en que se produce la primera desagregación de los bienes en el interior de Canarias. La adición de los gastos de transporte es con independencia de quién asume dicho gasto, el vendedor o el comprador, y de su sujeción o no al IGIC.

Los gastos de transporte no se adicionan al valor en aduana si el primer lugar de destino dentro de Canarias se encuentra en una isla diferente a la isla donde se ubica el lugar de entrada en Canarias de la mercancía.

Ejemplo: Lugar de entrada en Canarias de la mercancía: el puerto de la Luz en Las Palmas de Gran Canaria; primer lugar de destino dentro de Canarias que figura en el contrato de transporte: almacenes del importador en Agüimes (Gran Canaria) y almacenes del importador en el Polígono de Güímar (Tenerife). En el puerto de La Luz se desagrega la mercancía.

La desagregación de la mercancía en el punto de llegada no tiene relevancia dado que se conoce por el contrato de transporte el primer lugar de destino en el interior de Canarias.

El gasto de transporte desde el puerto de la Luz a Agüimes forma parte de la base imponible de las importaciones, no así el gasto de transporte hasta el Polígono de Güímar por situarse en otra isla distinta a la isla de llegada de la mercancía.

TERCERO.- Entramos a examinar el supuesto objeto de consulta: entrega de bienes situados en Alemania que disponen de la consideración de mercancías de la Unión que deben ser objeto de transporte desde Alemania hacia Canarias. En el contrato de transporte consta como primer lugar de destino en Canarias después de su entrada en este territorio, almacenes situados en Tenerife y en Gran Canaria.

En este caso:

- El gasto de transporte desde Alemania al lugar de entrada en Canarias formará parte del valor en aduanas.

- El gasto de transporte desde la entrada en Canarias hacia el primer lugar de destino en el interior de la misma isla de llegada de la mercancía, se adicionará al valor de aduana.

- No se adicionará al valor en aduana, el gasto de transporte en Canarias cuando el primer lugar de destino después de la entrada en Canarias se encuentra en una isla distinta a la isla del lugar de llegada.

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

- En todo caso se incluyen en el valor en aduana los gastos de transportes por el trayecto desde fuera del territorio de aplicación del IGIC, ya sea territorio no aduanero o territorio aduanero de la Unión, al primer punto de entrada en Canarias; todo ello, con independencia de quien asuma los gastos de transporte, el inconterms elegido como condición de entrega, o si el comprador utiliza medios propios para realizar el transporte.

- El transporte interior de Canarias en ningún caso se incluye en el valor en aduana. No obstante, se adiciona al valor de aduana el gasto de transporte si el primer lugar de destino de la mercancía es distinto al lugar de llegada de la mercancía en Canarias, y ambos lugares se encuentran en la misma isla.

- La entidad consultante tiene la obligación de incluir en el valor en aduana los gastos de transportes por el trayecto desde fuera del territorio de aplicación del IGIC al primer punto de entrada en Canarias de las mercancías. Deberá incluir en la base imponible de la importación, como un elemento no integrable del valor de aduana, los gastos de transporte interior de Canarias desde el lugar de entrada en este territorio hasta el primer lugar de destino en Canarias, siempre y cuando este primer lugar de destino se encuentra en la misma isla del lugar de entrada en Canarias de las mercnacías importadas.

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, 16 de noviembre de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García