Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 2099 (19/01/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 14.7 Ley 20/1991 Art. 25 Ley 20/1991 Art. 82 Ley 20/1991 Art. 90.Uno.b) Ley 4/2012.

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante que tiene como actividad la distribución y venta de productos, principalmente agroalimentarios, en grandes superficies y supermercados, realizando habitualmente importaciones de bienes adquiridos con el fin de suministrar a sus propios supermercados y clientes en Canarias, efectuó en su día una consulta sobre la inclusión o no de los gastos de transporte en el valor de aduanas, siendo emitida contestación el día 16 de noviembre de 2021 (consulta 2086).

Solicita aclaración sobre los criterios administrativos que contiene la contestación dada por este centro directivo.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Respecto a la petición de aclaración de "*si debemos añadir el transporte interior en el valor en aduanas (base AIEM, IGIC, RM) en entregas en la misma isla*.", la respuesta es que en ningún caso el transporte interno se incluye en el valor en aduana, sino que se adiciona al mismo, entendiendo como tal su inclusión en la base imponible de la importación como elemento independiente del valor en aduana, siempre que se traten de gastos de transporte desde el lugar de entrada de los bienes en Canarias hasta el primer lugar de destino en dicho territorio que figura en la carta de porte o en cualquier otro documento (conocimiento de embarque, documento de tránsito), y siempre y cuando el lugar de entrada y el primer lugar de destino se encuentren en la misma isla.

- En cuanto a la petición de aclaración de que *"entendemos que NO se añade el transporte interior en el valor en aduana (base de AIEM, RM) pero sí en base imponible (base de IGIC)*", se reitera la no inclusión del gasto de transporte interior en el valor de aduana, pero si forma parte de la base imponible del IGIC (y por ende del RM) y del AIEM, siempre que se traten de gastos de transporte desde el lugar de entrada de los bienes en Canarias hasta el primer lugar de destino en dicho territorio que figura en la carta de porte o en cualquier otro documento (conocimiento de embarque, documento de tránsito), y siempre y cuando el lugar de entrada y el primer lugar de destino se encuentren en la misma isla.

- Salvo el supuesto especial de importación de productos derivados del petróleo sujetos al AIEM, la base imponible del IGIC y del AIEM en la importación de un bien coinciden plenamente, tanto en la cuantía del valor en aduana como en la cuantía de los tributos y gastos accesorios y complementarios que se adicionan al valor en aduana. Por tanto, no cabe que el importe del transporte interior, desde la entrada en Canarias hasta el primer lugar de destino en la misma isla de entrada, forme parte de la base imponible del IGIC y no de la base imponible del AIEM, o viceversa. La base imponible del RM sería la base imponible del IGIC a la importación más la cuota del AIEM devengada a la importación.

Por tanto, el transporte interior no se incluye en el valor en aduana del IGIC (y por ende del RM) ni del AIEM, pero sí se incluye en la base imponible del IGIC (y por ende del RM) y del AIEM.

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 que tiene como actividad la distribución y venta de productos, principalmente agroalimentarios, en grandes superficies y supermercados, realizando habitualmente importaciones de bienes adquiridos con el fin de suministrar a sus propios supermercados y clientes en Canarias, efectuó en su día una consulta sobre la inclusión o no de los gastos de transporte en el valor en aduana, siendo emitida contestación el día 16 de noviembre de 2021 (consulta 2086).

Solicita aclaración sobre los criterios administrativos que contiene la contestación dada por este centro directivo.

SEGUNDO.- Respecto a la siguiente doctrina contenida en la contestación a la consulta: "*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 solicita textualmente aclaración sobre si "*debemos añadir el transporte interior en el valor en aduanas (base AIEM, IGIC, RM) en entregas en la misma isla*."

En el contexto de la consulta, debemos entender que cuando la entidad consultante menciona "*entrega en la misma isla*", no se refiere a la venta de los bienes importados, sino a los gastos de transporte cuando el primer lugar de destino de los bienes importados se encuentra en la misma isla donde se sitúa el lugar de entrada de los mismos en Canarias. Por otra parte, el acrónimo RM se refiere al comúnmente conocido como recargo minorista.

En cuanto a la siguiente doctrina contenida en la contestación a la consulta:"*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 mercancías importadas*.", la entidad consultante solicita textualmente aclaración si "*en este párrafo entendemos que NO se añade el transporte interior en el valor en aduana (base de AIEM, RM) pero sí en base imponible (base de IGIC)*".

El artículo 25 de la Ley 20/1991, regulador de la regla general de determinación de la base imponible en las importaciones sujetas al IGIC, 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.

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 las Islas Canarias. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregración o separación del cargamento en el interior de dichos territorios. No obstante, cuando el primer lugar de destino estuviera emplazado en cualquier isla y la entrada se efectuara por isla diferente de la de destino, no se adicionarán al "Valor en Aduana" los gastos pormenorizados en el párrafo anterior, cuando tuvieran como objeto permitir el traslado de los bienes a la isla de destino."

Los números 1 y 2 del artículo 82 de la Ley 20/1991 regulan la regla general de determinación de la base imponible de la importación de bienes sujeta al AIEM, en los siguientes términos:

"Artículo 82º.- Base imponible en las importaciones.

1. Con excepción de lo previsto en el apartado 2, la base imponible en las importaciones será la que resulte de adicionar al «valor en aduana» los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo:

a) Cualesquiera gravámenes o tributos que pudieran devengarse con ocasión de la importación, con excepción del propio Arbitrio sobre las Entregas e Importaciones en las islas Canarias y del Impuesto General Indirecto Canario.

b) Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, portes, transportes y seguros, que se produzcan hasta el primer lugar de destino o de ruptura de carga.

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 las Islas Canarias. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregración o separación del cargamento en el interior de dichos territorios. No obstante, cuando el primer lugar de destino estuviera emplazado en cualquier isla y la entrada se efectuara por isla diferente de la de destino, no se adicionarán al "Valor en Aduana" los gastos pormenorizados en el párrafo anterior, cuando tuvieran como objeto permitir el traslado de los bienes a la isla de destino.

2. La base imponible en las importaciones de productos derivados del petróleo estará constituida por las cantidades de producto expresadas en las unidades de peso o de volumen a la temperatura de 15º C señaladas en las tarifas.

Comprobamos que la regulación general de la base imponible del AIEM en la importación de bienes, es una copia casi literal de la regulación de la regla general de determinación de la base imponible del IGIC en la importación de bienes, con la única excepción de determinados productos derivados del petróleo, pero que no tiene incidencia en la presente contestación que se refiere a la importación de productos alimenticios.

En cuanto al RM, el artículo 90.Uno.b) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

"*b) Las importaciones de bienes sujetas y no exentas que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo por el margen mayorista que se incorpore en la entrega posterior de tales bienes, cuya exacción se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos siguientes.*

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el referido comerciante minorista.

La base imponible del recargo será igual a la suma de la base imponible del Impuesto General Indirecto Canario, que grave la importación de bienes, y de las cuotas del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias que, asimismo, se devenguen con motivo de tal importación.
(...)"

Vemos que la base imponible del RM es la base imponible del IGIC en la importación de bienes más, en su caso, la cuota del AIEM que se hubiera devengado en el supuesto de que la importación del bien estuviera sujeta y no exenta al AIEM.

En definitiva, salvo en los productos derivados del petróleo integrados en el ámbito objetivo del AIEM, la base imponible en la importación de bienes en el AIEM coincide plenamente con la base imponible en el IGIC en la importación de tales bienes, y la base imponible del RM es la base imponible del IGIC más, en su caso, la cuota del AIEM devengada. Existe una coincidencia global.

Regla general de la base imponible en la importación de bienes en IGIC/AIEM =

Valor en aduana
+
Tributos devengados con ocasión de la importación, salvo el IGIC y AIEM devengado (el RM no se incluye porque no tiene la naturaleza de tributo exterior, sino de tributo interior aunque se exija como consecuencia de la importación, véase la consulta 2014 de 2 de mayo de 2020)
+

Gastos interiores: gastos accesorios y complementarios (comisiones, embalajes, portes, transporte, seguro, etc.) que se produzcan desde la entrada en Canarias de los bienes hasta el primer lugar de destino de los mismos en el interior de Canarias, siempre y cuando estén situados en la misma isla, tanto el lugar de entrada de los bienes en Canarias como el primer lugar de destino de los bienes.

La base imponible del RM:

Base imponible del IGIC por la importación del bien
+
En su caso, la cuota del AIEM que se devengue por la importación del bien.

A ello, hay que añadir la plena coincidencia en el IGIC y en el AIEM de la regulación del ámbito espacial de aplicación (respectivamente, artículos 3.1 y 66 de la Ley 20/1991), y del concepto de importación (respectivamente, artículos 8 y 67.2.4º de la citada ley).

Estas similitudes normativas, hacen que resulte aplicable al IGIC, al AIEM y al RM toda la doctrina contenida en la consulta 2086 de 16 de noviembre de 2021 y que reproducimos:

> "- *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 mercancías importadas.*"

Llegados a este punto y con el objeto de responder a las peticiones de aclaración efectuadas por la entidad consultante, resulta necesario efectuar varias observaciones:

a) Deben diferenciarse los "*gastos de transporte exterior*" que se refiere a los gastos de transporte por el trayecto desde fuera del territorio de aplicación del IGIC/AIEM al primer punto de entrada en Canarias de los bienes; y los "*gastos de transporte interior*", que se

refieren a los gastos de transporte desde el lugar de entrada de los bienes en Canarias hasta el primer lugar de destino o, en su caso, el primer lugar de desagregación o separación de los bienes importados.

b) Una cosa es "incluir" los gastos de transporte en el valor en aduana, y otra cuestión bien distinta es "adicionar" los gastos de transporte al valor en aduana.

c) La cuantía de los gastos de transporte exterior se incluyen, en todo caso, en el valor en aduana. Es un elemento más del conjunto de conceptos cuyo sumatorio de cuantías determina el importe total del valor en aduanas.

d) La cuantía de los gastos de transporte interior en ningún caso se incluye en el valor en aduana. No obstante, forma parte de la base imponible de la importación, como elemento independiente del valor en aduana, siempre y cuando estén situados en la misma isla el lugar de entrada de los bienes en Canarias y el primer lugar de destino de los bienes. Es lo que la regulación denomina adicionar al "Valor en Aduana" .

Ciñéndonos a la concreta situación de la entidad consultante y respecto a las aclaraciones efectuadas, se reitera que a diferencia de los gastos de transporte exterior, los gastos de transporte interior no se incluyen en ningún caso en el valor en aduana. No obstante, sí pueden formar parte de la base imponible del IGIC y del AIEM por la importación de bienes, como elemento independiente del valor en aduana, cuando se trate de gastos de transporte desde el lugar de entrada de los bienes en Canarias hasta el primer lugar de destino en dicho territorio que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento (conocimiento de embarque, documento de tránsito), siempre y cuando el lugar de entrada y el primer lugar de destino se encuentren en la misma isla.

No se incluirán los gastos de transporte interior en la base imponible del IGIC y el AIEM por la importación de bienes en los siguientes supuestos:

a) Si el primer lugar de destino coincide con el punto de entrada en Canarias.

b) Si el primer lugar de destino se encuentra en una isla diferente al lugar de entrada de los bienes en Canarias.

Dado que la base imponible del RM incluye la base imponible del IGIC, resulta plenamente trasladable al RM lo expresado.

CUARTO.- En cuanto a la petición de validación del modelo de certificación que aporta de la parte de transporte interior cuando los bienes sean transportados en el mismo medio de transporte, no corresponde a este centro directivo pronunciarse al respecto, sino a la unidad gestora de los tributos a la importación de la Agencia Tributaria Canaria, concretamente a la Dependencia de Tributos a la Importación y Especiales.

QUINTO.- Aunque no ha sido objeto de consulta, se encuentran exentos, por aplicación del artículo 14.7 de la Ley 20/1991, los servicios de transporte sujetos al IGIC cuya contraprestación formen parte de la base imponible de la importación, ya sea porque se

incluyan en el valor en aduana (transporte externo) o ya sea porque se adicionan al valor en aduanas (transporte interior).

> *"Están exentas del Impuesto las importaciones de bienes en las Islas Canarias y las prestaciones de servicios que a continuación se especifican, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos exigidos por las normas de desarrollo de esta Ley y los demás establecidos en las disposiciones que les sean de aplicación.*
> *(...)*
> *7. Las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 10 de esta Ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2º del artículo 25º de esta Ley."*

La mención al artículo 10 debe efectuarse al artículo 50 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), conforme al artículo 17.Nueve de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

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

- Respecto a la petición de aclaración de "*si debemos añadir el transporte interior en el valor en aduanas (base AIEM, IGIC, RM) en entregas en la misma isla*.", la respuesta es que en ningún caso el transporte interno se incluye en el valor en aduana, sino que se adiciona al mismo, entendiendo como tal su inclusión en la base imponible de la importación como elemento independiente del valor en aduana, siempre que se traten de gastos de transporte desde el lugar de entrada de los bienes en Canarias hasta el primer lugar de destino en dicho territorio que figura en la carta de porte o en cualquier otro documento (conocimiento de embarque, documento de tránsito), y siempre y cuando el lugar de entrada y el primer lugar de destino se encuentren en la misma isla.

- En cuanto a la petición de aclaración de que *"entendemos que NO se añade el transporte interior en el valor en aduana (base de AIEM, RM) pero sí en base imponible (base de IGIC)*", se reitera la no inclusión del gasto de transporte interior en el valor en aduana, pero si forma parte de la base imponible del IGIC (y por ende del RM) y del AIEM, siempre que se traten de gastos de transporte desde el lugar de entrada de los bienes en Canarias hasta el primer lugar de destino en dicho territorio que figura en la carta de porte o en cualquier otro documento (conocimiento de embarque, documento de tránsito), y siempre y cuando el lugar de entrada y el primer lugar de destino se encuentren en la misma isla.

- Salvo el supuesto especial de importación de productos derivados del petróleo sujetos al AIEM, la base imponible del IGIC y del AIEM en la importación de un bien coinciden plenamente, tanto en la cuantía del valor en aduana como en la cuantía de los tributos y gastos accesorios y complementarios que se adicionan al valor en aduana. Por tanto, no cabe que el importe del transporte interior, desde la entrada en Canarias hasta el primer lugar de destino en la misma isla de entrada, forme parte de la base imponible del IGIC y no de la base imponible del AIEM, o viceversa. La base imponible del RM sería la base imponible del IGIC a la importación más la cuota del AIEM devengada a la importación.

Por tanto, el transporte interior no se incluye en el valor en aduana del IGIC (y por ende del RM) ni del AIEM, pero sí se incluye en la base imponible del IGIC (y por ende del RM) y del 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.

Santa Cruz de Tenerife, 19 de enero de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García