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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2171 (04/05/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Arbitrio sobre Importaciones y Entrega de Mercancías en las Islas Canarias	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 2.1 Ley 4/2014 Art. 73.3.1º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante es una sociedad mercantil cuyo objeto social, entre otros, es la comercialización y distribución de productos petrolíferos.

Se plantean las siguientes cuestiones:

1. ¿Qué tributación tendría en el AIEM la importación de combustible (gasóleo) para ser entregado y consumido en centros y dependencias del Servicio Canario de la Salud para calefacción, refrigeración y motores auxiliares de generación eléctrica?

2. ¿Estaría exenta del AIEM dicha importación?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La importación de gasóleo que realiza la entidad mercantil consultante está sujeta y no exenta al AIEM. Su entrega posterior se encuentra no sujeta al AIEM.

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

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Arbitrio sobre Importaciones y Entrega 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 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante es una sociedad mercantil cuyo objeto social, entre otros, es la comercialización y distribución de productos petrolíferos.

Se plantean las siguientes cuestiones:

1. ¿Qué tributación tendría en el AIEM la importación de combustible (gasóleo) para ser entregado y consumido en centros y dependencias del Servicio Canario de la Salud para calefacción, refrigeración y motores auxiliares de generación eléctrica?

2. ¿Estaría exenta del AIEM dicha importación?

SEGUNDO.- El artículo 67 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del AIEM, dispone:

"1. 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 I 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, producidos por ellos mismos. Igualmente estará sujeta al Arbitrio la importación de los bienes incluidos en el citado Anexo.

2. A los efectos del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias se entiende por el mismo lo siguiente:

1º. Entrega de bienes, la transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales. Se consideran bienes muebles corporales el gas, la electricidad, el calor y las demás formas de energía. No tienen la condición de entregas de bienes las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de bienes muebles.

2º. Empresario, la persona o entidad que realice habitualmente actividades empresariales. Son actividades empresariales las que implican ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales o humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Las sociedades mercantiles se reputarán en todo caso empresarios.

3º. Producción empresarial de bienes, la realización de actividades extractivas, agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales y otras análogas.

4º. 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. (...)"

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.*"

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 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 y de los mismos bienes corporales, cualquiera que sea su procedencia, el fin al que se destinen y la condición del importador.

La consulta formulada hace referencia a la importación y entrega de gasóleo, producto incluido en el Anexo I de la Ley 4/2014 que conforma el ámbito objetivo de tributación de este impuesto, por lo que la importación de gasóleo se encuentra sujeta al AIEM, con independencia de su procedencia, el fin al que se destine y la condición del importador; la entrega posterior de dicho gasóleo importado se encuentra no sujeta al AIEM.

A estos efectos, recordemos que el AIEM es un tributo monofásico; es decir, recae sobre una de las fases del proceso de producción y/o distribución, concretamente, sobre la entrega por parte del productor del bien objeto de transmisión. Gravar la importación se configura como un ajuste fiscal en frontera para los bienes que conforman el ámbito objetivo del AIEM, equiparando su tributación a los mismos bienes producidos en Canarias, territorio de aplicación del AIEM.

Se desprende del texto de la consulta que la entidad mercantil consultante importa el gasóleo para su posterior entrega; pues bien, la importación está sujeta al AIEM y la entrega no sujeta al AIEM.

Una vez contestada la primera pregunta, y conocido el destino que se pretende dar al gasóleo por parte del ente público adquirente (Servicio Canario de la Salud para calefacción, refrigeración y motores auxiliares de generación eléctrica en centros y dependencias del mismo), analicemos a continuación si a la importación de gasóleo le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 73 de la Ley 20/1991, que en su número 3, apartado 1º, dispone:

"*Están exentas de este Arbitrio las importaciones de bienes que a continuación se especifican.*

(...)

3. Las importaciones definitivas de los siguientes bienes:

1.º Los productos a que se refieren los apartados 1, 2 y 3 del artículo 2 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.

(...)"

La resolución de la presente consulta requiere necesariamente un análisis del artículo 2.1 de la Ley 4/2014, puesto que las condiciones para aplicar la exención a las entregas se trasladan, *mutatis mutandis,* a las importaciones de los mismos bienes. El citado precepto dispone lo siguiente:

"1. Están exentas del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias las siguientes entregas de combustibles:

a) El necesario para el funcionamiento de los grupos generadores de las empresas productoras de energía eléctrica en Canarias, así como el necesario para la cogeneración de la misma energía por cualquiera de los productores autorizados en Canarias.

b) El necesario para la captación de aguas superficiales, el alumbramiento de las subterráneas o para la producción industrial de agua.

A los efectos de esta letra se estará a lo dispuesto en la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas.

c) El que se utilice en el transporte regular marítimo o aéreo de pasajeros y de mercancías entre las islas Canarias.

Reglamentariamente se establecerán por la consejería competente en materia tributaria, módulos de consumo límite de combustible para la realización de las actividades a que se refiere este apartado, así como los específicos deberes de información a cargo de los sujetos pasivos que realicen las entregas exentas."

La aplicación de la exención está condicionada al cumplimiento del requisito de que el combustible adquirido o importado debe destinarse a cualquiera de los usos previstos en las letras a), b) y c) del artículo 2.1 de la Ley 4/2014. La cuestión fundamental se centra en determinar si es necesario que el adquirente en la entrega sujeta al AIEM, o el importador, sea la persona que destine el combustible adquirido o importado a los usos señalados en el citado artículo 2.1.

Pues bien, estamos ante una exención objetiva que requiere que el gasóleo objeto de importación, o de entrega por parte de su productor en Canarias, se destine a alguno de los usos previstos en el artículo 2.1 de la Ley 4/2014; no siendo necesario que el importador del

gasóleo, o que el adquirente del gasóleo entregado por su productor en Canarias, sea quien directamente afecte el gasóleo a alguno de los usos citados.

En cualquier caso, el sujeto pasivo importador o el sujeto pasivo productor en Canarias, deben disponer de los medios de prueba admisibles en Derecho, que han de conservar como mínimo durante el periodo de prescripción, que justifique que el destino real del gasóleo importado o producido en Canarias, en el momento del devengo del Impuesto, es su utilización en alguno de los usos descritos en el artículo 2.1 de la Ley 4/2014.

La entidad consultante va a proceder a la importación de gasóleo para su posterior entrega a centros y dependencias del Servicio Canario de la Salud que será utilizado para calefacción, refrigeración y motores auxiliares de generación eléctrica.

El artículo 1.2 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, dispone:

"*2. Son actividades destinadas al suministro de energía eléctrica: generación, transporte, distribución, servicios de recarga energética, comercialización e intercambios intracomunitarios e internacionales, así como la gestión económica y técnica del sistema eléctrico.*"

Por otra parte, el artículo 6.1.a) de la citada Ley 24/2013, dispone:

"1. *Las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica a que se refiere el artículo 1.2 serán desarrolladas por los siguientes sujetos:*

a) Los productores de energía eléctrica, que son aquellas personas físicas o jurídicas que tienen la función de generar energía eléctrica, así como las de construir, operar y mantener las instalaciones de producción."

Por último, el artículo 10 de la Ley 11/1997, de 2 de diciembre, de regulación del sector eléctrico canario, dispone:

"*Artículo 10. Registro de Instalaciones de Producción Eléctrica.*

Se crea en la Consejería competente en materia de industria un Registro de Instalaciones de Producción Eléctrica, de carácter público, en el que se inscribirán todas las instalaciones operativas, las condiciones de autorización o licitación y la potencia instalada. "

Dos son los requisitos que se exigen para la aplicación de la exención:

- Que el destinatario sea una empresa autorizada productora de energía eléctrica en Canarias.

- Que el gasóleo se destine al funcionamiento de los grupos generadores de energía eléctrica de tales empresas o que sea el necesario para la cogeneración de energía eléctrica por dichos productores.

Ahora bien, la entidad consultante va a proceder a la importación de gasóleo que será utilizado para calefacción o refrigeración, por lo que es evidente que no se cumple, al menos, el segundo de los requisitos expuestos para la aplicación de la exención prevista en la letra a) del artículo 2.1 de la Ley 4/2014. Tampoco se cumple el segundo de los citados requisitos,

cuando el destino del gasóleo es ser utilizado en motores auxiliares de generación eléctrica, dado que éstos no disponen de la consideración de instalación de generación de electricidad. En efecto, el artículo 2.i) del Real Decreto 1183/2020, de 29 de diciembre, de acceso y conexión a las redes de transporte y distribución de energía eléctrica, define instalación de generación de electricidad como instalación que se compone de uno o más módulos de generación de electricidad y, en su caso, de una o varias instalaciones de almacenamiento de energía que inyectan energía a la red, conectados todos ellos a un punto de la red a través de una misma posición.

Parece evidente, que cuando el legislador canario se refiere a "*grupos generadores de las empresas productoras de energía eléctrica en Canarias",* se está refiriendo a la instalación de generación de electricidad en los términos del artículo 2.i) del Real Decreto 1183/2020, de 29 de diciembre, y no a meros motores auxiliares.

Por último, la utilización del gasóleo para calefacción y/o refrigeración y motores auxiliares en el Servicio Canario de la Salud, no es uno de los usos expresamente previstos en la letras b) y c) del artículo 2.1 de la Ley 4/2014.

Debemos recordar que el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la importación de gasóleo que realiza la entidad mercantil consultante está sujeta y no exenta al AIEM. Su entrega posterior se encuentra 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.

Santa Cruz de Tenerife, 4 de mayo de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García