Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF Y PROPIOS

CONSULTA Nº 1403 (24/06/2011)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 4.2 Ley 20/1991 Art. 83.4 Ley 20/1991
Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	Anexo IV Ley 20/1991 Anexo VI Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta por la sujeción al IGIC, y en su caso, al AIEM, y tipo impositivo correspondiente, de las importaciones de paneles aislantes para la fabricación y montaje de cámaras frigoríficas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

1º) La importación de "Paneles aislantes para cámaras frigoríficas", clasificados en la partida estadística 73.08, se encuentra sujeta al AIEM, al estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991,y el tipo impositivo aplicable es el 5 por 100

2º) El tipo impositivo del IGIC aplicable en las importaciones de "Paneles aislantes para cámaras frigoríficas", sujetas y no exentas de AIEM conforme se indica en el apartado anterior, es el tipo cero del IGIC, en aplicación del número 1 del Anexo VI de la Ley 20/1991.

C./ Profesor Agustín Millares Carló, 22.
5ª planta – Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca tanto del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), como del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM), esta Dirección General de Tributos, 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 adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta por la sujeción al IGIC, y en su caso, al AIEM, y tipo impositivo correspondiente, de las importaciones de paneles aislantes para la fabricación y montaje de cámaras frigoríficas.

SEGUNDO.- En cuanto al AIEM, ha de señalarse que es un impuesto que se caracteriza por ser un tributo estatal de naturaleza indirecta que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley 20/1991, las siguientes operaciones: a) la producción en Canarias, de los bienes corporales recogidos en la lista de bienes del Anexo IV de la Ley 20/1991; y b) la importación, en el mismo territorio, de los mismos bienes corporales, cualquiera que sea su procedencia, el fin que se destinen y la condición del importador.

En lo que se refiere a las importaciones, la sujeción de un bien al AIEM depende de su inclusión o no en alguna de las partidas del anexo IV de la Ley 20/1991. La sujeción de las entregas interiores exige, además, que se trate de un bien incluido en el citado anexo IV de la Ley 20/1991, que el transmitente sea el empresario productor, sin perjuicio de que, encontrándose sujeta la entrega, pueda concurrir la exención del Impuesto, circunstancia que se produce cuando el bien se incluye entre las partidas arancelarias del anexo V de la Ley 20/1991.

Según dispone el artículo 83.4 de la Ley 20/1991, los anexos IV y V se establecen *"siguiendo la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas"*. Y en este sentido precisa este artículo 83.4 que *"cuando se produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas, el Consejero de Economía, Hacienda y Comercio* (en la actualidad, Consejero de Economía y Hacienda) *del Gobierno de Canarias procederá a la actualización formal de las correspondientes referencias contenidas en los anexos IV y V de esta Ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá implicar una modificación del contenido real de dichos anexos."*

Los bienes objeto de consulta son paneles aislantes, y el consultante aporta copia de una factura y un documento comercial de toda la gama de "paneles aislantes que mejoran el comportamiento al fuego", que incluye soluciones para cubiertas de edificios, fachadas de naves industriales, cámaras frigoríficas, secaderos, túneles de congelación, y salas blancas

Los paneles aislantes para la construcción de cámaras frigoríficas presentan las siguientes características:

- Es un producto de la gama antes indicada, diseñado para la construcción de cámaras frigoríficas, secaderos, túneles de congelación, salas blancas,… La denominación comercial del producto es "panel frigorífico".

- Se trata de un panel de cinco capas: revestimiento (polímero), chapa de acero (espesor a partir de 0,5 mm, según pedido), aislante (espuma de poliisocianurato, espesor entre 60 y 200 mm), chapa acero (e≥0,5mm) y revestimiento (polímero).

- Conductividad térmica 0,020 W/mºC.

- El sistema de paneles incorpora un sistema de unión con junta seca (no inyectada), que permite además el montaje tanto en horizontal como y en vertical.

- Su uso principal se circunscribe a efectuar el cerramiento integral de cámaras o locales que van a ser climatizados a bajas temperaturas, normalmente para conservación de productos. Su función consiste en hacer de cerramiento físico, así como reducir la "pérdida de frío" tanto por fuga de aire por fallo en el cerramiento (convección), como por transmisión a través de los cerramientos (conducción).

Pues bien, para la clasificación arancelaria de este producto, tenemos que seguir, como es bien sabido, 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. Según el Arancel, las partidas de posible clasificación son, por orden ascendente, las siguientes:

- Capítulo 39, materias plásticas y manufacturas de estas materias.

Notas del capítulo.

"*11.- La partida 39.25 se aplica exclusivamente a los artículos siguientes, siempre que no estén comprendidos en las partidas precedentes del subcapítulo II:*

b) elementos estructurales, utilizados principalmente para la construcción de suelos, paredes, tabiques, techos o tejados."

Notas explicativas: "*Materias plásticas combinadas con otras materias, excepto las materias textiles.*

El presente capítulo comprende igualmente los productos siguientes, tanto si se han obtenido en una sola operación, como si se han obtenido en una serie de operaciones sucesivas, con la condición de que conserven el carácter esencial de las manufacturas de materias plásticas:

Las placas, hojas, etc., que tengan en el seno de la materia plástica constitutiva, una armadura o una red de refuerzo de otras materias (alambre, fibra de vidrio, etc.).

Los artículos que consistan en placas, hojas, etc., de plástico, que lleven intercaladas materias tales como hojas metálicas, cartón, etc.

Las placas, hojas, bandas, etc., de plástico estratificado con papel o cartón,…

Los productos obtenidos por compresión de fibras de vidrio,…

[…]

En el caso de paneles o de placas constituidos por la superposición de hojas de plástico y capas de madera de chapado, cuando la madera tenga el carácter de un simple soporte, se clasifican en el presente capítulo; en cuando a los paneles o placas en los que la madera constituya el elemento esencial y el plástico sólo sea accesorio (por ejemplo, plástico recubierto de caoba o nogal), se clasifican en el capítulo 44. Conviene señalar a este respecto que los paneles de construcción constituidos por la superposición de capas de madera y plástico ser clasifican, en principio, en el capítulo 44 (véanse las Consideraciones Generales de las Notas Explicativas de este Capítulo).”

- Partida 39.18 (Revestimiento de plástico para suelos, incluso autoadhesivos, en rollos o losetas; revestimientos de plástico para paredes o techos definidos en la nota 9 de este capítulo).

La nota 9 del capítulo hace referencia a “*productos presentados en rollos de 45 cm de anchura mínima susceptibles de utilizarse para la decoración de paredes y techos.”*

- Partida 39.21 (Las demás placas, hojas, películas, bandas y láminas, de plástico.)

Notas Explicativas: “*La presente partida comprende las placas, hojas, películas, bandas y láminas de plástico, excepto las de las partidas 39.18, 39.19 o 39.20 o del capítulo 54. Sólo comprende pues los productos celulares o los que están reforzados, estratificados, con soporte o combinados de un modo parecido con otras materias. (En cuanto a la clasificación de las placas, hojas, etc., combinadas con otras materias, véanse las Notas explicativas del presente capítulo).”*

- Partida 39.26 (Las demás manufacturas de plástico y manufacturas de las demás materias de las partidas 3901 a 3914).

Notas Explicativas: “*La presente partida comprende manufacturas de plástico no expresadas ni comprendidas en otras partidas (tal y como se definen en la Nota 1 del presente capítulo) o de otras materias de las partidas 3901 a 3914.”*

- Partida 73.08 (Construcciones y partes de construcciones «por ejemplo: puentes y partes de puentes, compuertas de exclusas, torres, castilletes, pilares, columnas, cubiertas, tejados, puertas y ventanas y sus marcos, bastidores y umbrales, cortinas de cierre y balaustradas», de fundición de hierro o de acero, con excepción de las construcciones prefabricadas de la partida 94.06; chapas, barras, perfiles, tubos y similares, de fundición, de hierro o de acero, preparados para la construcción).

Notas Explicativas: “*La presente partida comprende esencialmente lo que se ha convenido en llamar construcciones metálicas, incluso incompletas y partes de construcciones. Las construcciones de esta partida se caracterizan por el hecho de que una vez llevadas a pie de obra, quedan en principio fijas. Estos productos se hacen generalmente con chapa, fleje, barras, tubos, perfiles diversos de hierro o de acero o de elementos de hierro forjado o de fundición moldeada, taladrados, ajustados o acoplados, con remaches o pernos o por soldadura autógena o eléctrica, a veces en combinación con artículos comprendidos en otra parte, tales como telas, enrejados y chapas o bandas extendidas de la partida 73.14.”.*

Notas explicativas de la Nomenclatura Combinada de las Comunidades Europeas (2008/C 133/01):

"*7308 90 59 Los demás.*

En esta subpartida se incluyen, por ejemplo, los paneles múltiples formados por una capa intermedia aislante, entre un paramento de chapa con nervaduras (subpartida 7216 91 10) y un paramento de un tipo de chapa distinto de la anterior."

- Partida 94.06 (Construcciones prefabricadas)

Notas Explicativas: *"La presente partida comprende construcciones prefabricadas llamadas, a veces, construcciones industrializadas, de cualquier materia.*

Estas construcciones, son proyectadas para los más variados usos, tales como locales de viviendas, casetas de obra, oficinas, escuelas, viviendas, hangares, garajes, etc."

Conforme a todo lo expuesto, los paneles aislantes para la construcción de cámaras frigoríficas se clasifican en la partida 73.08, por las siguientes razones:

1.- Estos paneles en esencia son elementos de la construcción, y no material aislante. Para construir una cámara frigorífica, que es un tipo especial de almacén, es imprescindible crear un espacio cerrado. El material aislante puede ser incorporado posteriormente. Por lo tanto, la esencia del panel es su característica de material de construcción. (ver N.E. cap. 39)

2.- No se puede considerar una construcción prefabricada, ya que no son construcciones móviles provisionales pensadas para albergar personas e instalaciones (p. 94.06)

3.- Estamos ante una instalación concebida para una instalación fija, formando parte del edificio, como las puertas y ventanas, condición necesaria para partida 73.08.

4.- A estos efectos, se debe entender por "productos para la construcción", lo expuesto en la Nota 11 del capítulo 39, esto es, elementos estructurales utilizados principalmente para la construcción paredes, tabiques, techos, tejados o suelos.

Téngase en cuenta que estamos ante un prefabricado, esto es, una manufactura completa, y como tal ha de ser clasificada. Una instalación aislante diseñada para instalar necesariamente en cerramientos ya construidos (bloques de espuma o lana aislante sin consistencia estructural, incluso con cubierta de acero a modo protección intemperie y barrera de vapor, por ejemplo los usados para aislar depósitos industriales), sí podrían tener una esencia de aislante, pudiendo clasificarse en el capítulo 39.

A esto ha de añadirse que constructivamente estos paneles únicamente se diferencian de sus compañeros de gama, de cubiertas y fachadas, por el espesor de aislante (y la barrera de vapor, si la tuviera, que no parece ser el caso). Y su utilidad es la misma: proteger y separar ambientes, además de aislar térmicamente.

También ha de apuntarse que hoy en día, sobre todo tras la publicación del Código de la Edificación, aprobado mediante el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, las construcciones (edificios industriales, pero también de viviendas, comerciales, de oficinas,…), impone a todos los cerramientos (cubiertas, fachadas,...) unas condiciones de aislamiento, por razones de ahorro energético y condiciones laborales. Esto implica que los cerramientos (en paneles prefabricados, o ejecutados in situ) son cada vez más difícilmente concebibles sin aislante.

Las Consultas Arancelarias Vinculantes de la Unión Europea distinguen según la esencia de la manufactura, de forma compatible con el criterio sostenido en esta consulta tributaria:

- Una lámina presentada en rollos, con capa de plástico y capa de plomo, usada como aislante acústico, se clasifica en la partida 39.21 en la consulta ES-ADUANAS-2006-000024, arguyendo en los criterios de clasificación de la misma, que "el carácter esencial se lo da el plástico".

- Panel con dos capas de acero que envuelven a otras, de espuma de poliuretano, que se utiliza para fachadas y cubiertas industriales, se clasifica en partida 73.08, según ES-ADUANAS-2006-000091.

El criterio de la Organización Mundial de Aduanas 7308.90/1, expone que se clasifican en esta subpartida las manufacturas consistentes en "Paneles para construcción prefabricados, con la cara exterior de chapa de acero y la interior de una lámina de acero, panel de amiantocemento, lámina de yeso, etc.; el espacio entre ambas superficies está relleno de materias aislantes diversas (cartón bituminoso, plástico celular, lana mineral, mica o vermiculita expandidas, fibra de madera, etc.)"

Por tanto, el bien "Paneles aislantes para cámaras frigoríficas" hay que clasificarlo, de acuerdo con el Reglamento (CEE) no 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, en la partida 7308.90.51.00, si se trata de un panel con nervaduras, y en la partida 7308.90.59.00 si no cuenta con nervaduras Al incluirse la partida 7308 en el anexo IV de la Ley 20/1991, su importación se encuentra sujeta al AIEM y el tipo impositivo aplicable es el 5 por 100.

TERCERO.- Respecto al IGIC, el número 1 del anexo VI de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo cero del IGIC en la importación y entrega de bienes muebles corporales incluidos en la partida arancelaria 7308, cuando las operaciones a las que se refieran estén sujetas y no exentas del AIEM.

CUARTO.- Como resumen de lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

1º) La importación de "Paneles aislantes para cámaras frigoríficas", clasificados en la partida estadística 73.08, se encuentra sujeta al AIEM, al estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991,y el tipo impositivo aplicable es el 5 por 100

2º) El tipo impositivo del IGIC aplicable en las importaciones de "Paneles aislantes para cámaras frigoríficas", sujetas y no exentas de AIEM conforme se indica en el apartado anterior, es el tipo cero del IGIC, en aplicación del número 1 del Anexo VI de la Ley 20/1991.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos

vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 24 de junio de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández.