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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2159 (27/02/23)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22.2.c) Ley 20/1991 Art. 25.1º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables forma o no parte de la base imponible del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

En la entrega o importación de bienes que suponga el devengo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, la cuota de este tributo forma parte de la base imponible del IGIC en la entrega, y debe adicionarse al "Valor en Aduana" en el supuesto de importación.

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 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 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.- Se consulta si el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables forma o no parte de la base imponible del IGIC.

SEGUNDO.- El artículo 22 de la Ley 20/1991, regulador de regla general de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicio, dispone en su número 1:

> *"1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas."*

El número 2 del mismo artículo enumera las partidas que, en particular, "*se incluyen en el concepto de contraprestación",* disponiendo su letra c) lo siguiente (el subrayado es nuestro):

> *"c) Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.*
>
> *Lo dispuesto en esta letra comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte."*

Como puede observarse, la letra c) del artículo 22.2 de la Ley 20/1991 obliga a incluir en la base imponible del IGIC en las operaciones interiores, los tributos y gravámenes que recaigan sobre la propia operación gravada; es decir, que se devenguen por la realización de la misma operación de entrega de bienes o de prestación de servicios, excepto el propio IGIC y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias; aclarando el párrafo segundo que se comprenderán los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con la excepción del Impuesto especial sobre matriculación de determinados medios de transporte. Precisamente se excluye este último tributo porque no grava la entrega o importación de medios de transporte, sino el acto de la primera matriculación, devengándose en el momento en que el sujeto pasivo presente la

solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte (artículo 68.1 de la Ley 38/1992).

Por otra parte, el artículo 25 de la Ley 20/1991, regulador de regla general de la base imponible en las importaciones de bienes, 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."*

El propio texto es lo suficientemente claro respecto a los tributos que se adicionan al "Valor en Aduana", por lo que no merece mayor comentario.

El Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables fue creado por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (en adelante, Ley 7/2022), siendo su ámbito de aplicación todo el territorio español (artículo 69.1) y entrando en vigor el día 1 de enero de 2023.

Conforme al apartado 1 del artículo 72 de la Ley 7/2022, regulador del hecho imponible, están sujetas al impuesto la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

El artículo 7.1.c) de la Ley 7/2022 define importación de la siguiente manera:

> "c) «Importación»: tendrán esta consideración las siguientes operaciones:
>
> *1.º La entrada en el territorio de aplicación del impuesto distinto de Ceuta y Melilla de los productos objeto del mismo procedentes de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, cuando dé lugar al despacho a libre práctica de los mismos de conformidad con el artículo 201 del Reglamento (UE) n.º 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.*
>
> *2.º La entrada en Canarias de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Unión que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica si los productos objeto del impuesto procedieran de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión.*
>
> *(...)*"

Los apartados 1 y 2 del artículo 74, reguladores, respectivamente, del devengo en los supuestos de fabricación y de importación, disponen lo siguiente:

"1. En los supuestos de fabricación, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente, en el territorio de aplicación del impuesto, de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto por el fabricante. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia en menos de existencias de productos fabricados se debe a que los mismos han sido objeto de entrega o puesta a disposición por parte del fabricante.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, si se realizan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

2. En los supuestos de importación, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación."

El devengo del impuesto en el supuesto de fabricación, se producirá, conforme a la regla general, se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente; la regla especial se refiere a los pagos anteriores a la realización del hecho imponible, en el que el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Coinciden plenamente la regla general y especial del devengo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables con el devengo del IGIC, conforme al artículo 18.Uno.1º y Dos de la Ley 20/1991, regulador, respectivamente, de la regla general de devengo del IGIC en las entrega de bienes y de la regla especial del devengo en el supuesto de pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible.

En la entrega en Canarias por parte de su fabricante, también en Canarias, de los productos que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable, al que no le resulta aplicable ningún supuesto de exención, se devenga este tributo y el IGIC, por lo que en la base imponible de este último tributo se incluye la cuota devengada del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

En cuanto al devengo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables en la importación de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, se produce de manera simultánea al devengo de los derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera. Existe, por tanto, una remisión a la legislación aduanera constituida por el código aduanero de la Unión aprobado mediante el Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 octubre de 2013, así como el Reglamento de ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen las normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) 952/2013.

El artículo 77.2 del código aduanero de la Unión dispone que la deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana.

Respecto al IGIC, el primer párrafo del artículo 18.Tres de la Ley 20/1991 dispone que se devengarán en las importaciones cuando los importadores las soliciten, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable.

Aparentemente no coincide el devengo de los derechos de importación aduaneros con el devengo del IGIC; en el primer caso se origina la deuda en el momento de la admisión de la declaración, y el IGIC se devenga el momento de la solicitud. Sin embargo, el artículo 92.2 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, dispone que la fecha de admisión de la declaración de importación por parte de la Administración Tributaria Canaria es la que debe tomarse en consideración a efectos del devengo del tributo. Por tanto, con carácter general, existe coincidencia del momento en que se origina la deuda aduanera y el devengo del IGIC.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que en la entrega o importación de bienes que supongan el devengo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, la cuota de este tributo forma parte de la base imponible del IGIC en la entrega, y debe adicionarse al "Valor en Aduana" en el supuesto de importación.

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, 27 de febrero de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García