PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias. Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo.	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 y 4.2 Ley 20/1991 Art. 13 Ley 20/1991 Art. 15.1.b) Ley 20/1991 Arts. 27.1.1º.p) y 27.2 Ley 20/1991 Art. 72 Ley 20/1991 Art. 75 Ley 20/1991 Anexo IV Ley 20/1991 Art. 3 Ley 5/1986 Art. 16 RD 2538/1994 Art. 37 y 38 D.145/2006

CUESTIÓN PLANTEADA

La Zona Franca de Gran Canaria, según dice el escrito de consulta, tiene en proyecto convertir su recinto aduanero en un área donde se englobe la mayor parte del negocio del almacenamiento y distribución de combustibles de la isla de Gran Canaria. A la vista de este proyecto, solicita conocer cuál es el tratamiento fiscal, a efectos del IGIC, AIEM e IECDP, de las operaciones de almacenamiento y distribución de combustible en el recinto de la Zona Franca

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

1º) Que están exentas del IGIC las operaciones de entrega y de importación de petróleo y de los productos derivados de su refino que se expidan o transporten a la Zona Franca, para ser colocados al amparo de este régimen aduanero, mientras permanezcan en esta Zona sin ser utilizados o consumidos. A la hora de la salida de estos productos de la Zona Franca para su distribución en el mercado de las islas, la operación está sujeta al IGIC al tipo cero.

2º) Que la entrega por los productores o las importaciones de combustibles incluidos en alguna de las partidas del Anexo IV de la Ley 20/1991 con destino a la zona franca, y mientras permanezcan en esa área aduanera sin ser utilizados o consumidos, constituye, con respecto al AIEM, una operación exenta respecto de las entregas, y no sujeta con relación a las importaciones. El devengo de este Impuesto, en los dos casos, se produce a la salida del combustible de la zona, sin que le sea aplicable a estas operaciones la regla especial del artículo 75.Dos.2.4º, ya que el IECDP no es un impuesto de fabricación.

3º) Que la colocación de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos en la Zona Franca no tiene ninguna incidencia en el devengo del IECDP, ya que el devengo de este Impuesto se produce con motivo de la entrega de estos productos por los mayoristas, y no antes en la importación, como ocurre, por ejemplo, con el Impuesto estatal sobre Hidrocarburos.

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) y del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (IECDP), 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.- La Zona Franca de Gran Canaria, según dice el escrito de consulta, tiene en proyecto convertir su recinto aduanero en un área donde se englobe la mayor parte del negocio del almacenamiento y distribución de combustibles de la isla de Gran Canaria. A la vista de este proyecto, solicita conocer cuál es el tratamiento fiscal, a efectos del IGIC, AIEM e IECDP, de las operaciones de almacenamiento y distribución de combustible en el recinto de la Zona Franca.

SEGUNDO.- Los problemas jurídicos que esta consulta plantea nos obliga a examinar por separado el tratamiento tributario de las operaciones de almacenamiento y distribución de combustible en la Zona Franca en cada uno de los impuestos consultados, con el objeto de determinar en cada uno de ellos el régimen tributario aplicable. Empezaremos por el IGIC, teniendo en cuenta a estos efectos estas disposiciones:

- En primer lugar, el artículo 4. 1 de la Ley 20/1991, que establece la sujeción al IGIC, por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios, las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Por su parte, el número 2 de este mismo artículo 4 dispone que están sujetas al IGIC, por el concepto de importaciones de bienes, la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.

- En segundo lugar, el artículo 27.1.1º.p) de la Ley 20/1991, que ordena que el tipo cero del IGIC ha de aplicarse a las entregas de petróleo y de los productos derivados de su refino. Asimismo, el apartado segundo de este mismo artículo 27 establece que el tipo cero se aplicará también a las importaciones de petróleo y de los productos derivados de su refino.

- En tercer lugar, el artículo 13.1 de la Ley 20/1991 que establece la exención de *"las siguientes operaciones relacionadas con las Zonas Francas (...) siempre que se cumpla, en su caso, lo dispuesto en la legislación aplicable y los bienes a que se refieran permanezcan reglamentariamente en las citadas áreas sin ser utilizados ni consumidos:*

1º.- Las entregas de bienes expedidos o transportados a las citadas áreas, para ser colocados al amparo de los regímenes correspondientes a las mismas.

Igualmente quedan exentas las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las entregas a que se refiere el párrafo anterior.

2º.- Las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con dichas entregas.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

3º.- Las prestaciones de servicios que se refieran a los bienes que estén al amparo de las citadas áreas.

4º.- Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones descritas en los apartados 1º, 2º y 3º anteriores.

- En cuarto lugar, el artículo 15.1.b) de la Ley 20/1991 que dispone que están exentas *"las importaciones de bienes que se coloquen en Zonas (...) Franc(a)s, mientras permanezcan en dichas situaciones sin ser utilizados o consumidos".*

- Y en quinto y último lugar, los artículos 37 y 38 del Reglamento de gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Decreto 145/2006, de 24 de octubre) que regulan, por un lado, la vigilancia y control de las operaciones de entrada y salida de bienes en las Zonas Francas, y por otro, la salida de bienes de las Zonas Francas y entrada en las islas canarias. Así tenemos que a tenor del artículo 37 de este Reglamento: "*1. Las personas y medios de transporte que entren en una Zona Franca (...) o salgan de ell(a) estarán sometidos a la vigilancia y control de la Administración Tributaria Canaria. 2. La Administración Tributaria Canaria podrá comprobar los bienes que entren en una Zona Franca (...) o salga de ell(a). Para ello, el actuario podrá exigir la entrega de una copia del documento de transporte, que deberá acompañar a la mercancía en el momento de su entrada o salida y, en su caso, la puesta a disposición de los bienes".* De otra parte, el artículo 38 dispone que *"los bienes que salgan de una Zona Franca (...) para introducirse en las Islas Canarias, quedarán sometidos a la vigilancia y control de la Administración Tributaria Canaria",* y que *"la entrada en las Islas Canarias de bienes procedentes de una Zona Franca (...) quedará sujeta a la presentación de la declaración de importación para el pago de deuda relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias."*

A la vista de estas cinco disposiciones, es claro que el régimen tributario en el IGIC de los bienes y productos que se coloquen en una Zona Franca, se define por estas cuatro notas:

- primera, la exención de la operación de entrega de petróleo y de los productos derivados de su refino que se expidan o transporten a las citadas áreas, para ser colocados al amparo de este régimen aduanero.

- segunda, la exención también de las importaciones de petróleo y de los productos derivados de su refino que se coloquen en la Zona Franca, mientras permanezcan en esta área aduanera sin ser utilizados o consumidos

- tercera, la vigilancia y control de la Administración Tributaria Canaria a la entrada y salida de estos productos en la Zona franca.

- y cuarta, la sujeción al tipo cero del IGIC del petróleo y de los productos derivados de su refino, cuando salgan estos productos de la Zona Franca para su distribución en el mercado de las islas.

TERCERO.- Otro es el régimen de estos productos en el AIEM. A los meros efectos explicativos, basta decir que la importación de un producto estará sujeto al Arbitrio cuando el bien aparezca incluido en alguna de las partidas del Anexo IV de la Ley 20/1991, y en el caso de las entregas interiores, es necesario para que la operación esté sujeta que el bien esté incluido en este anexo IV y además sea producido por el empresario transmitente. Por lo que se refiere a los combustibles derivados del petróleo, basta indicar que el Anexo IV incluye una amplia variedad de

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

combustibles en el apartado de Producción y refino de petróleo, con el detalle que a continuación se indica:

2710114100	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 g. por litro con un octanaje inferior a 95	7 euros/1000 litros
2710114500	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 g. por litro con un octanaje igual o superior a 95 pero inferior a 98	7 euros/1000 litros
2710114900	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 1,013 g. por litro con un octanaje igual o superior a 98	7,5 euros/1000 litros
2710115100	Las demás gasolinas con un contenido en plomo superior a 0,013 g. por litro con un octanaje inferior a 98	7,5 euros/1000 litros
2710119000	Los demás aceites ligeros	7,5 euros/1000 litros
2710192100	Aceites medios carburorreactores	8,5 euros/1000 litros
2710192500	Los demás aceites medios	8,5 euros/1000 litros
2710194100	Aceites pesados o gasóleos que se destinen a otros usos con un contenido en azufre inferior o igual al 0,05 por 100	6,5 euros/1000 litros
2710194500	Aceites pesados o gasóleos que se destinen a otros usos con un contenido en azufre superior al 0,05 por 100 pero inferior o igual al 0,2 por 100	6,5 euros/ 1000 litros
2710194900	Aceites pesados o gasóleos que se destinen a otros usos con contenido en azufre superior al 0,2 por 100	6,5 euros/1000 litros
2710195500	Fuel que se destine a una transformación química mediante un tratamiento distinto de los definidos para la subpartida 27101951	4 euros/Tm
2710196100	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre inferior o igual al 1%	4 euros/Tm
2710196300	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre superior al 1% sin exceder del 2%	4 euros/Tm
2710196500	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre superior al 2% sin exceder del 2,8%	4 euros/Tm
2710196900	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre superior al 2,8%	4 euros/Tm
2711121100	Propano de pureza igual o superior al 99% que se destine a ser empleado como carburante o como combustible.	12 euros/ Tm
2711121900	Propano de pureza igual o superior al 99% que se destine a otros usos.	12 euros/ Tm

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

2711129400	Propano los demás, que se destinen a otros usos de pureza superior al 90% pero inferior al 99%.	12 euros/ Tm
2711129700	Propanos los demás, que se destinen a otros usos. Los demás.	12 euros/ Tm
2711139100	Butano que se destinen a otros usos de pureza superior al 90% pero inferior al 95%.	12 euros/ Tm
2711139700	Los demás butanos no comprendidos en las partidas anteriores.	12 euros/ Tm
2713200000	Betún de petróleo.	4 euros/ Tm
2713909000	Demás residuos de aceites de petróleos o de minerales bituminosos, los demás.	4 euros/ Tm
2715	Mezclas bituminosas a base de asfalto o de betún natural; de betún de petróleo; de alquitrán mineral o de brea de alquitrán mineral (por ejemplo: mastiques bituminosos y «CUT BACKS»).	4 euros/ Tm

Esto supuesto, es necesario añadir varias consideraciones que estimamos fundamentales para contestar con fundamento la consulta planteada:

- en primer lugar, que el artículo 72 de la Ley 20/1991 establece la exención del Arbitrio de "*las entregas de bienes destinados a ser introducidos en Zona franca (...). Igualmente están exentas las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas o al amparo de los regímenes a que se refiere el artículo 74 de esta Ley mientras permanezcan en dichas situaciones y se cumpla, en su caso, lo establecido en la legislación aplicable."*

- en segundo lugar, que la entrada de bienes desde el exterior en una Zona Franca es una operación no sujeta al AIEM, según se desprende del artículo 75.Dos.2.1º de la Ley 20/1991 cuando dispone que en el supuesto de importaciones de bienes que se encuentren en Zona franca, *"el devengo del Arbitrio se producirá en el momento en que los bienes salgan de las mencionadas áreas o abandonen los regímenes indicados"*. De ahí que la entrada de combustible a una Zona Franca no supone en ningún caso el devengo del AIEM por el concepto de importación. El devengo del AIEM de estos bienes colocados en la Zona Franca se producirá a la salida de esta área aduanera.

Por lo demás, debe precisarse que, si bien el artículo 75.Dos.4º de la Ley 20/1991 establece una regla especial de devengo en las importaciones de bienes sujetas al AIEM que concierne a las "*operaciones relativas a bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación exigibles en Canarias*", esta regla no afecta a las importaciones de bienes sujetas al IECDP, dado que este tributo no es un impuesto de fabricación sino sobre las entregas que realicen los comerciantes mayoristas (sin perjuicio de que pudiera coincidir la figura del fabricante y mayorista). Así se desprende del artículo 1 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre Combustibles derivados del petróleo, cuando define la naturaleza de impuesto como un impuesto sobre "*consumos específicos*" que "*grava (...) las entregas mayoristas de los citados combustibles, cuyo consumo se realice en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias"*.

La misma consideración debe realizarse también respecto de las entregas interiores sujetas al AIEM, en las que el devengo se sitúa en el momento en que el productor ponga los bienes a disposición de los adquirentes – norma contenida en el artículo 75.Uno.1 de la Ley 20/1991 – si bien, con el carácter de regla especial, el artículo 75.Uno.2.3º de la citada Ley, en paralelo a lo dispuesto

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

para las importaciones de bienes, establece que *"en las operaciones relativas a bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación exigibles en Canarias, el momento del devengo quedará diferido al del devengo del respectivo impuesto especial de fabricación, si éste tiene lugar en un momento posterior al establecido en la regla general contemplada en el apartado 1 anterior."*

Como fácilmente puede deducirse de lo que acaba de exponerse, el régimen en el AIEM de las gasolinas que se coloquen en la Zona Franca se caracteriza fundamentalmente por estas tres notas:

- la exención de las entregas de combustibles que se introduzcan en las citadas áreas, para ser colocadas al amparo de este régimen aduanero.

- la no sujeción de las importaciones de combustibles que se coloquen igualmente en la Zona Franca, mientras permanezcan en esta área aduanera sin ser utilizados o consumidos.

- y la sujeción al AIEM, por último, de los combustibles cuando salgan de la Zona Franca para su distribución en el mercado de las islas.

CUARTO.- La tercera y última cuestión es la relativa al IECDP, el cual está regulado en nuestro ordenamiento autonómico por la Ley territorial 5/1986, de 28 de julio. Analizando este Impuesto, podemos dejar sentado lo que sigue a efectos de esta contestación:

- Primero, que el hecho imponible del IECDP está constituido, según dispone el artículo 3 de la Ley, por la entrega realizada por los comerciantes mayoristas de los productos relacionados en el artículo 9 de (dicha) Ley, con contraprestación económica o sin ella".

- Segundo, que la importación no constituye hecho imponible de este Impuesto Especial.

- Tercero, que la entrada desde el exterior de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos en Canarias para ser colocados al amparo del régimen aduanero de la Zona Franca, no constituye una operación que tenga incidencia en este Impuesto, ya que, como se ha dicho, la importación es una operación no sujeta.

- Y cuarto y último, que la entrega de estos productos en la Zona Franca realizada por un comerciante mayorista constituye una operación que sí está sujeta al IECDP, al tratarse de una operación sometida al Impuesto, cuya realización, según establece el artículo 7 de la Ley, determina su devengo y el nacimiento de la obligación tributaria.

Por tanto, como quiera que hasta que no se realicen estas entregas por los comerciantes mayoristas para el consumo de los combustibles en las islas Canarias, no se produce el devengo del Impuesto, la colocación de estos productos en el régimen de la Zona Franca no tiene ninguna incidencia en la relación del IECDP, ya que el impuesto se devenga con esa entrega, no antes con la importación, como, por ejemplo, ocurre con el Impuesto estatal sobre Hidrocarburos.

QUINTO.- Resumiendo lo que hasta aquí se ha expuesto, puede establecerse como criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

1º) Que están exentas del IGIC las operaciones de entrega y de importación de petróleo y de los productos derivados de su refino que se expidan o transporten a la Zona Franca, para ser colocados al amparo de este régimen aduanero, mientras permanezcan en esta Zona sin ser utilizados o consumidos. A la hora de la salida de estos productos de la Zona Franca para su distribución en el mercado de las islas, la operación está sujeta al IGIC al tipo cero.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

2º) Que la entrega por los productores o las importaciones de combustibles incluidos en alguna de las partidas del Anexo IV de la Ley 20/1991 con destino a la zona franca, y mientras permanezcan en esa área aduanera sin ser utilizados o consumidos, constituye, con respecto al AIEM, una operación exenta respecto de las entregas, y no sujeta con relación a las importaciones. El devengo de este Impuesto, en los dos casos, se produce a la salida del combustible de la zona, sin que le sea aplicable a estas operaciones la regla especial del artículo 75.Dos.2.4º, ya que el IECDP no es un impuesto de fabricación.

3º) Que la colocación de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos en la Zona Franca no tiene ninguna incidencia en el devengo del IECDP, ya que el devengo de este Impuesto se produce con motivo de la entrega de estos productos por los mayoristas, y no antes en la importación, como ocurre, por ejemplo, con el Impuesto estatal sobre Hidrocarburos.

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, a 7 de septiembre de 2010

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife