

Fuente: Boletín Oficial del Estado

I. Disposiciones generales

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

24683 *RESOLUCIÓN de 30 de septiembre de 1998, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas operaciones efectuadas en el marco de los sistemas integrados de gestión de envases usados y residuos de envases, regulados en la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, por las entidades de gestión de los referidos sistemas y por otros agentes económicos.*

I

Se han planteado ante esta Dirección General algunas consultas relativas a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas operaciones efectuadas, en el marco de los sistemas integrados de gestión de envases usados y residuos de envases, por las entidades de gestión de los referidos sistemas y por otros agentes económicos.

Dada la importancia de las cuestiones planteadas y el número de operadores que resultan afectados por las mismas, esta Dirección General considera pertinente dictar la presente Resolución con el fin de dar una mayor difusión a los criterios sentados por la misma en las contestaciones dadas a las referidas consultas.

II

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases («Boletín Oficial del Estado» del 25), modificado por la disposición adicional séptima de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos («Boletín Oficial del Estado» del 22), los envasadores y los comerciantes de productos envasados o, cuando no sea posible identificar a los anteriores, los responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados están obligados:

A cobrar a sus clientes, hasta el consumidor final y en concepto de depósito, una cantidad individualizada por cada envase que sea objeto de transacción, que será fijada por el Ministerio de Medio Ambiente;

A aceptar la devolución o retorno de los residuos de envases y envases usados cuyo tipo, formato o marca comercialicen, en las condiciones establecidas en dicho artículo, así como a devolver la cantidad individualizada a que se refiere el párrafo anterior que se hubiese fijado para el correspondiente envase; y,

Quien resulte ser el poseedor final de los residuos de envases y envases usados, a entregarlos en condiciones adecuadas de separación por materiales a un agente económico para su reutilización, a un recuperador, a un reciclador o a un valorizador autorizados.

2. El artículo 7 de la Ley 11/1997 establece que los envasadores, los comerciantes de productos envasados y, en su caso, los responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados, podrán eximirse de las obligaciones que les impone el artículo 6 de la misma Ley, anteriormente citadas, cuando participen en un sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados derivados de los productos por ellos comercializados.

Los artículos 7, 8, 9 y 10 de la Ley 11/1997, teniendo en cuenta la modificación efectuada en el citado artículo 10 por la disposición adicional séptima de la Ley 10/1998, establecen en relación con los sistemas integrados de gestión de envases usados y residuos de envases, entre otras cosas, lo siguiente:

Se constituirán en virtud de acuerdos adoptados entre los agentes económicos que operen en los sectores interesados, con excepción de los consumidores y usuarios y de las Administraciones Públicas.

Deberán ser gestionados por una entidad sin ánimo de lucro con personalidad jurídica propia.

Tendrán como finalidad la recogida periódica de envases y residuos de envases en el domicilio del consumidor o en sus proximidades, y garantizarán, en su ámbito de aplicación, el cumplimiento de los objetivos de reciclado y valorización en los porcentajes y plazos establecidos en el artículo 5 de la propia Ley 11/1997.

Se financiarán mediante la aportación por los envasadores de una cantidad por cada producto envasado puesto por primera vez en el mercado nacional, acordada, en función de los diferentes tipos de envases, por la entidad a la que se le asigne la gestión del sistema con los agentes económicos participantes en el mismo.

Los sistemas integrados de gestión no serán quienes, material y directamente y con medios propios, realicen la referida recogida de envases y residuos de envases, sino que serán las Entidades Locales quienes realizarán esta función en virtud de los correspondientes convenios de colaboración a suscribir entre estas últimas y las entidades gestoras de los sistemas. De acuerdo con lo que se establezca en dichos convenios, las Entidades Locales se comprometerán a realizar la recogida selectiva de los residuos de envases y envases usados incluidos en el sistema integrado de gestión de que se trate, y a su transporte hasta los centros de separación y clasificación o, en su caso, directamente a los de reciclado o valorización.

Los sistemas integrados de gestión deberán compensar a las Entidades Locales, en los términos establecidos en el convenio de colaboración que hayan suscrito, por la diferencia de costes entre el sistema ordinario de recogida, transporte y tratamiento de los residuos y desechos sólidos urbanos en vertedero controlado, establecido en la Ley 10/1998, y el sistema integrado de gestión de envases y residuos de envases.

3. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido («Boletín Oficial del Estado» del 29), están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en su ámbito territorial de aplicación por empresarios o pro-

fesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

De conformidad con el artículo 5, apartado dos, de la misma Ley, son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En este mismo precepto, se definen los empresarios o profesionales como las personas que realicen las mencionadas actividades empresariales o profesionales.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a los entes públicos que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

4. Según se desprende de los preceptos citados con anterioridad, tanto las actividades que desarrollan las entidades que gestionan los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados, como las actividades que desarrollen las Entidades Locales en virtud de los convenios de colaboración que suscriban con las primeras entidades citadas, tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que estarán sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito territorial de aplicación del mismo por dichas entidades de gestión y Entidades Locales en el ejercicio de tales actividades.

En particular, no resulta aplicable a las referidas operaciones realizadas por las Entidades Locales el supuesto de no sujeción al Impuesto previsto en el artículo 7.7 de la Ley 37/1992, dado que dichas Entidades realizan las citadas operaciones mediante contraprestación de naturaleza no tributaria acordada en el convenio suscrito con las entidades que gestionan los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados.

5. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 37/1992, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

Por su parte, el artículo 11 de dicha Ley establece que se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta a dicho Impuesto que, de acuerdo con lo previsto en la propia Ley 37/1992, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Según se desprende de los preceptos reguladores de los sistemas integrados de gestión contenidos en la Ley 11/1997, citados en el apartado 2 anterior, y de la descripción de los hechos que hacen los consultantes, las entidades que gestionan los referidos sistemas realizarán fundamentalmente, y entre otras posibles operaciones, la prestación de servicios consistente en la recogida de envases y residuos de envases en el domicilio del consumidor o en sus proximidades y en el traslado de los mismos a centros de reciclado o valorización, efectuadas en favor de los envasadores adheridos al sistema. A estos efectos, resulta irrelevante el hecho de que el sistema integrado de gestión no preste materialmente con medios propios el referido servicio y haya convenido a su vez la prestación material del mismo con las Entidades Locales.

Asimismo, y según se desprende de los preceptos y hechos a que se hace referencia en el párrafo anterior,

las Entidades Locales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en virtud de los convenios suscritos con las entidades que gestionan los sistemas integrados de gestión de envases usados y residuos de envases, realizarán fundamentalmente, y entre otras posibles operaciones, una prestación de servicios en favor de dichas entidades de gestión consistente también en la recogida selectiva de los residuos de envases y envases usados incluidos en el sistema integrado de gestión de que se trate y en el transporte de los mismos hasta los centros de separación y clasificación o, en su caso, directamente a los de reciclado y valorización.

6. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 37/1992, el ámbito espacial de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español está constituido por: El territorio peninsular español y las islas Baleares; las islas adyacentes a dicho territorio e islas; el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas, definido en el artículo 3 de la Ley 10/1977, correspondiente a los citados territorio e islas, y el espacio aéreo correspondiente a los referidos territorio, islas y mar territorial.

En el capítulo I del título III de la Ley 37/1992 se contienen las reglas a aplicar para determinar cuándo una entrega de bienes o prestación de servicios se considera efectuada en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley 37/1992, la anteriormente citada prestación de servicios consistente en la recogida y transporte de envases usados y residuos de envases, que realizan tanto las entidades que gestionan los sistemas integrados de gestión en favor de los envasadores adheridos al sistema, como las Entidades Locales en favor de las citadas entidades de gestión, se considerará efectuada en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español, y estará, por tanto, sujeta a dicho Impuesto, cuando radique en el referido territorio la sede de la actividad económica del prestador del servicio. Si el prestador del servicio ejerciese su actividad simultáneamente en el territorio de aplicación del Impuesto y en otros territorios, el servicio se considerará efectuado en el territorio de aplicación del Impuesto cuando radique en él el establecimiento permanente desde el que realice la prestación del servicio. Esta Dirección General considera que no resulta aplicable a la referida prestación de servicios ninguna de las reglas especiales contenidas en el artículo 70 de la Ley 37/1992.

7. El capítulo I del título II de la Ley 37/1992 regula las exenciones aplicables en el Impuesto sobre el Valor Añadido en ciertos casos a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas a dicho Impuesto.

De los hechos que describen los consultantes se deriva que no resultaría aplicable a las prestaciones de servicios expresamente mencionadas en el apartado 5 anterior ninguna de las exenciones previstas en dicho capítulo.

8. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 37/1992, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas a dicho impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de tales operaciones, determinada según lo previsto en dicho artículo. En particular, deberá incluirse en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación derivado tanto de la prestación principal en que dicha operación consista como de prestaciones accesorias a dicha prestación principal.

Las cantidades por cada producto envasado que los envasadores aportan al sistema integrado de gestión

a que están adheridos constituyen contraprestación del anteriormente citado servicio de recogida y transporte de envases y residuos de envases que dicho sistema les presta y, por tanto, forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava tal servicio.

Asimismo, y según se desprende de los hechos que describen los consultantes, las cantidades que los envasadores que participan en un sistema integrado de gestión de envases y residuos de envases satisfacen en concepto de cuotas iniciales de afiliación o adhesión al sistema constituyen también contraprestación correspondiente a los servicios de recogida de envases y residuos de envases que el sistema integrado de gestión presta a dichos envasadores, por lo que tales cantidades forman también parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dicho servicio.

Los importes que en concepto de compensación por la diferencia de costes entre el sistema ordinario de recogida, transporte y tratamiento de los residuos y desechos sólidos urbanos en vertedero controlado, y el sistema integrado de gestión, que la entidad gestora de este último debe satisfacer a las Entidades Locales en virtud de los convenios suscritos al efecto, constituyen contraprestación del referido servicio de recogida y transporte de envases y residuos de envases prestados por las Entidades Locales al sistema integrado de gestión y, por tanto, forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava tal servicio.

9. Según establece el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, en la redacción dada por el apartado primero del artículo 78 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 («Boletín Oficial del Estado» del 31), el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo general del 16 por 100, salvo en los casos previstos en el artículo 91 de la propia Ley 37/1992.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 91, apartado uno.2, número 6, de la Ley 37/1992, en la redacción dada por el apartado segundo del artículo 78 de la Ley 41/1994, se aplicará el tipo reducido del 7 por 100 a los servicios de recogida y tratamiento de desechos y residuos.

En consecuencia, resulta aplicable el tipo impositivo del 7 por 100 previsto en el artículo 91.uno.2.6 de la Ley 37/1992, tanto al servicio consistente en la recogida de envases y residuos de envases en el domicilio del consumidor o en sus proximidades y en el traslado de los mismos a centros de reciclado o valorización prestado por el sistema integrado de gestión a los envasadores adheridos a dicho sistema (careciendo de relevancia a tales efectos el hecho de que el sistema integrado no preste materialmente y con medios propios el referido servicio sino que, a su vez, haya convenido la prestación de dicho servicio con una Entidad Local), como el mismo servicio prestado al sistema integrado por una Entidad Local en virtud del convenio suscrito al efecto entre ambos.

10. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, los empresarios o profesionales sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas por dicho impuesto están obligados a repercutir íntegramente el importe del mismo sobre aquel para quien realicen la operación gravada, mediante factura ajustada a lo dispuesto en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales («Boletín Oficial del Estado» del 30).

11. Según establece el artículo 82 de la Ley 37/1992, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las adquisiciones intracomunitarias de

bienes sujetas a dicho Impuesto se determinará de acuerdo con lo dispuesto en las normas relativas a la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios contenidas en el capítulo I del título V de la misma Ley.

Así pues, la base imponible correspondiente a una adquisición intracomunitaria de bienes estará constituida por el importe total de la contraprestación de la misma determinada según lo dispuesto en los artículos 78 a 81 de la Ley 37/1992, sin que, por tanto, deba integrarse en dicha base imponible las cantidades que el empresario que efectúe la adquisición deba satisfacer al sistema integrado de gestión de envases usados y residuos de envases al que se encuentre adherido por los envases de los productos que son objeto de adquisición.

12. El apartado uno del artículo 83 de la Ley 37/1992 establece la siguiente regla general para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones de bienes sujetas a dicho Impuesto:

«En las importaciones de bienes la base imponible resultará de adicionar al Valor en aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del Impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por "primer lugar de destino" el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.»

La letra b) del apartado 3 del artículo 20 del Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento (CEE) número 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992 («Diario Oficial de las Comunidades Europeas» número L302, del 19), establece que «las actividades, incluidas las relativas a la comercialización que emprenda el comprador (importador) por cuenta propia, distintas de aquellas para las que el artículo 32 prevé un ajuste, no se considerarán como un pago indirecto al vendedor (exportador), aunque se pueda estimar que le benefician o que han sido emprendidas con su consentimiento, y su coste no se sumará al precio efectivamente pagado o por pagar para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas.»

La cantidad por cada producto envasado aportada a un sistema integrado de gestión por el importador de dicho producto es un coste de comercialización de las mercancías importadas que se realiza en el territorio aduanero de la Comunidad tras la puesta a libre práctica de las mismas, por lo que la referida cantidad no debe formar parte del valor en aduana de dichas mercancías a efectos de los derechos de importación (derechos de aduana) ni a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la importación de tales productos.

13. El artículo 119 de la Ley 37/1992 regula el régimen de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido español de soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito territorial de aplicación de dicho Impuesto.

El referido régimen de devolución resulta aplicable también a las cuotas soportadas por empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla y no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

III

En consecuencia con lo señalado en la parte II anterior, esta Dirección General considera aplicables los siguientes criterios:

1. Están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes prestaciones de servicios efectuadas en el marco de un sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados regulado por la Ley 11/1997, cuando sean efectuadas en el ámbito territorial de aplicación de dicho Impuesto:

a) La prestación de servicios consistente en la recogida de envases usados y residuos de envases y en el transporte de los mismos hasta centros de reciclado o valorización, efectuada por la entidad que gestiona el sistema en favor de los envasadores adheridos al mismo. A estos efectos, resulta irrelevante el hecho de que el sistema integrado de gestión no preste materialmente con medios propios el referido servicio y haya convenido a su vez la prestación material del mismo con una Entidad Local.

b) La prestación de servicios consistente en la recogida selectiva de envases usados y residuos de envases y en el transporte de los mismos hasta los centros de separación y clasificación o, en su caso, directamente a los centros de reciclado o valorización, efectuada por una Entidad Local en favor de la entidad que gestiona el sistema integrado de gestión en virtud del convenio suscrito al efecto.

2. Las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado III.1 anterior, tanto la que realiza la entidad que gestiona el sistema integrado de gestión como la realizada por la Entidad Local, se considerarán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español cuando radique en dicho territorio la sede de la actividad económica del prestador del servicio. Si el prestador del servicio ejerciese su actividad simultáneamente en el territorio de aplicación del Impuesto y en otros territorios, el servicio se considerará efectuado en el territorio de aplicación del Impuesto cuando radique en él el establecimiento permanente desde el que realice la prestación del servicio.

3. Las prestaciones de servicios descritas en el apartado III.1 anterior no resultan amparadas por ninguna de las exenciones previstas en el capítulo I del título II de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. El tipo impositivo aplicable a la prestación de servicios consistente en la recogida de envases usados y residuos de envases y en el transporte de los mismos hasta centros de separación y clasificación o, en su caso, hasta centros de reciclado y valorización, a que se refiere el apartado III.1 anterior, es el tipo reducido del 7 por 100, tanto a la efectuada por el sistema integrado de gestión en favor del envasador adherido al mismo como a la realizada por la Entidad Local en favor del sistema integrado de gestión.

5. La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado III.1 anterior estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas operaciones, determinada según lo dispuesto en el capítulo I del título V de la Ley 37/1992.

Las cantidades por cada producto envasado que el envasador aporta al sistema integrado de gestión a que

está adherido constituyen contraprestación del referido servicio de recogida y transporte de envases y residuos de envases que dicho sistema le presta y, por tanto, forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava tal servicio.

Asimismo, la cantidad que el envasador que participa en un sistema integrado de gestión de envases usados y residuos de envases satisfacen en concepto de cuota inicial de afiliación o adhesión al sistema, constituye también parte de la contraprestación correspondiente al servicio de recogida y transporte de envases usados y residuos de envases que el sistema integrado de gestión presta a dicho envasador, por lo que tal cantidad forma parte también de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dicho servicio y le resulta, por tanto, aplicable el tipo reducido correspondiente al mismo.

El importe que en concepto de compensación por la diferencia de costes entre el sistema ordinario de recogida, transporte y tratamiento de los residuos y desechos sólidos urbanos en vertedero controlado y el sistema integrado de gestión, que la entidad gestora de este último debe satisfacer a la Entidad Local en virtud del convenio suscrito al efecto, constituye contraprestación del referido servicio de recogida y transporte de envases y residuos de envases prestado por la Entidad Local al sistema integrado de gestión y, por tanto, forma parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava tal servicio.

6. Las entidades de gestión y las Entidades Locales que realicen las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado III.1 anterior están obligadas, en su condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava tales operaciones, a repercutir íntegramente el importe de dicho Impuesto sobre aquellos para quienes realicen las operaciones gravadas, mediante la expedición de las correspondientes facturas ajustadas a lo dispuesto en el Real Decreto 2402/1985.

7. No formará parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta a dicho Impuesto, la cantidad que el empresario que efectúe la adquisición deba satisfacer al sistema integrado de gestión de envases usados y residuos de envases al que se encuentre adherido por los envases de los productos que son objeto de dicha adquisición.

8. La cantidad por cada producto envasado aportada a un sistema integrado de gestión por el importador del mismo no formará parte de la base imponible de los derechos de importación ni de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a la importación del referido producto.

9. En el supuesto de que los envasadores adheridos a un sistema integrado de gestión de envases usados y residuos de envases trasladasen a sus clientes (distribuidores, comerciantes mayoristas, comerciantes minoristas, u otros) el importe de las cantidades que ellos deben satisfacer a dicho sistema, con ocasión de las ventas de los productos envasados que les efectúen, dicho importe deberá integrarse en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava tales ventas y le resultará, por tanto, aplicable el tipo de gravamen que corresponda a las mismas, tanto si dicho importe se desglosa de manera separada en factura, como si no.

Lo señalado en el párrafo anterior resulta igualmente aplicable en el caso de que el cliente del envasador traslade a su vez a sus clientes el importe de la referida cantidad que le ha sido cargada a él por el envasador.

10. Resulta aplicable el régimen de devolución previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992 a las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido español que una

entidad de gestión de un sistema integrado de gestión de envases y residuos de envases repercute a un envasador adherido a dicho sistema que no esté establecido en el territorio de aplicación del referido impuesto, incluso en el caso de cuotas soportadas por envasadores no establecidos en el citado territorio y establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla.

Madrid, 30 de septiembre de 1998.—El Director general, Enrique Giménez-Reyna Rodríguez.