CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1432 (04/10/2011)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 13, 15, 25 y 26 Ley 20/1991 Arts. 84 y ss del Código Aduanero Comunitario Art. 525 del Reglamento de aplicación del Código Aduanero Comunitario

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante desarrolla las actividades mercantiles de comercio al por menor de todo tipo de artículos, incluyendo alimentación y bebida, en sus establecimientos situados en los aeropuertos de las Islas Canarias.

La actividad desarrollada en estos centros se realiza en régimen de depósito REF en virtud de la autorización concedida por la Administración Tributaria Canaria, la cual toma como base para el funcionamiento de los mencionados depósitos los artículos 84 y siguientes del Código Aduanero Comunitario aprobado por el Reglamento (CEE) 2913/1992 del Consejo de 12 de octubre de 1992 y los artículos 496 y siguientes del Reglamento de aplicación (CEE) 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993.

No obstante, la entidad consultante ha adoptado una nueva orientación comercial por la que recibirá la mercancía en sus establecimientos en consignación, entendiendo la misma que la operativa no supone alteración alguna en las figuras de depositante y depositario descritas en el artículo 99 del Código Aduanero Comunitario, las cuales seguirán correspondiendo a la misma, de acuerdo con la definición del propio Código:

Depositante: persona vinculada por la declaración de inclusión de las mercancías en régimen de depósito aduanero.

Depositario: persona autorizada para gestionar el depósito.

Sin embargo, la entidad consultante considera que la operativa sí supone la diferenciación entre las figuras de depositante, depositario y propietario de la mercancía: la entidad objeto de la presente consulta será siempre depositante y depositario, según definición del Código Aduanero

Comunitario (artículo 99), mientras que la propiedad de las mercancías a la recepción de éstas será de terceros.

En consecuencia, formula las siguientes cuestiones:

Primero. Con base en el artículo 525.2 del Reglamento de aplicación del Código Aduanero Comunitario, la entidad solicita se le confirme que en un depósito REF el depositante, que será asimismo depositario, puede recibir mercancía en consignación siendo la propiedad de la misma de un tercero.

Segundo**.** Con base el artículo 112, apartado 3, del Código Aduanero Comunitario, insta confirmación sobre si es posible solicitar que los elementos de imposición se apliquen en el momento en que se origina la deuda aduanera (a la salida de la mercancía del depósito) sobre la base del documento de venta que se origina entre la empresa y el proveedor y no en el momento en el que se produce la vinculación a depósito.

Tercero**.** Confirmar que además de los documentos aduaneros necesarios, la entrada de la mercancía en el depósito REF puede formalizarse con el documento comercial de entrega "Albarán" emitido por el proveedor. En caso contrario, se señale cuál debería ser el documento de entrega.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 525.2 del Reglamento (CE) de la Comisión 2454/93, de 2 de julio, de aplicación subsidiaria en el IGIC y en el AIEM, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición adicional Cuarta de la Ley 20/1991, así como en la Resolución de la Dirección General de Tributos, por la que se autoriza el régimen de Depósito REF, la entidad consultante puede recibir mercancía en consignación siendo la propiedad de la misma de un tercero, en la medida en que el depósito autorizado no pierde la condición de depósito privado, ya que concurren en la misma entidad la condición de depositante y depositario.

Segundo. Como consecuencia del carácter de depósito privado, la entrega entre el consignatario y el viajero deberá efectuarse al margen del citado régimen, una vez autorizado el abandono del mismo, mientras que la entrega entre consignador o comitente y consignatario, resultado inmediato de la anterior, deberá efectuarse en tanto los bienes a los que se refiere se encuentren al amparo del régimen especial de depósito REF, estando la primera de dichas entregas exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, en la medida que la misma se efectúa por quien tiene la condición de comerciante minorista, mientras que la segunda de ellas tendrá la condición de entrega exenta por efectuarse al amparo del régimen especial de depósito, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 20/1991.

Tercero. No será de aplicación supletoria lo establecido en el artículo 112.3 del Reglamento (CEE) 2913/92, de 12 de octubre, del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, en la medida en que existen normas propias del IGIC y del AIEM

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

relativas a la determinación de los elementos de valor aplicables a los posibles hechos imponibles resultante del uso –correcto o no- del régimen de depósito; la base imponible de los distintos hechos imponibles devengados y relacionados con los bienes vinculados al régimen de depósito REF se determinará de las siguientes formas:

a) En el supuesto de hecho imponible importación por autorización para el consumo en las Islas Canarias de bienes previamente vinculados al régimen especial, la base imponible vendrá determinada por el importe de la transmisión efectuada entre consignador y consignatario, a la que se sumarán los conceptos previstos en las letras b) y c) del apartado 6º del artículo 26.1 de la Ley 20/1991, es decir, la contraprestación de los servicios directamente relacionados con los bienes de referencia y que se hubiesen prestado desde su entrega al importador hasta el momento de la importación y los derechos, gravámenes y gastos accesorios y complementarios comprendidos en los apartados 1º y 2º del artículo 25 de la Ley 20/1991, debiéndose documentar los distintos conceptos a través de la oportunas facturas, o tratándose de gastos accesorios y complementarios, mediante la certificación de los gastos efectuada por el representante del cargador o consignatario.

b) En el supuesto de devengo del hecho imponible importación por incumplimiento de los requisitos y condiciones a los que están sometidos los bienes en tanto permanezcan al amparo del régimen especial de depósito, o de autorización para el consumo en Canarias de los citados bienes, previos a la realización de la entrega exenta entre consignador y consignatario, que daría lugar, en el primer caso, a un devengo del Impuesto por aplicación de lo establecido en el párrafo tercero del artículo 18.2 de la Ley 20/1991. En este supuesto, el devengo se produce en el momento del incumplimiento, o en el momento de solicitar la autorización, según el caso, y la base imponible vendrá determinada por la aplicación de la regla general del artículo 25 de la Ley 20/1991, o por aplicación, en caso de autorización para el consumo de los bienes, de la regla especial contenida en el artículo 26.1.1º de la misma Ley. En ambos casos, la regla coincide y la base imponible se establece por el resultado de adicionar al valor en aduana, determinado, esta vez sí, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 28 a 36 del CAC, los derechos, gravámenes y gastos accesorios y complementarios comprendidos en los apartados 1º y 2º del citado artículo 25 de la Ley 20/1991, de acuerdo con los elementos de valor existentes en el momento de vinculación al régimen. Teniendo en cuenta que, todavía no se ha producido entrega alguna, no se podría aplicar el criterio principal, o valor de transacción, para determinar el valor en aduana, que debería ser determinado de acuerdo con los criterios subsidiarios establecidos en los artículos mencionados.

Cuarto. La documentación que acompaña al documento de vinculación al régimen de depósito REF es aquélla que venga a justificar la base imponible de un eventual devengo del Impuesto como consecuencia de incumplimiento, o autorización para el consumo en Canarias de bienes que se encontraran al amparo del régimen, antes de efectuarse ningún tipo de transacción entre consignador y consignatario. Teniendo en cuenta lo expresado más arriba, la base imponible queda fijada en función del valor en aduana que, dada la inexistencia de la transacción, deberá ser documentada mediante un documento de "valor en aduana" que puede estar constituido, perfectamente, por el albarán de entrega del consignador al consignatario, en el que queden fijados los valores de la mercancía que se deposita "en consigna" al amparo del régimen especial

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

citado.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), y 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), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante desarrolla las actividades mercantiles de comercio al por menor de todo tipo de artículos, incluyendo alimentación y bebida, en sus establecimientos situados en los aeropuertos de las Islas Canarias.

La actividad desarrollada en estos centros se realiza en régimen de depósito REF en virtud de la autorización concedida por la Administración Tributaria Canaria, la cual toma como base para el funcionamiento de los mencionados depósitos los artículos 84 y siguientes del Código Aduanero Comunitario aprobado por el Reglamento (CEE) 2913/1992 del Consejo de 12 de octubre de 1992 y los artículos 496 y siguientes del Reglamento de aplicación (CEE) 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993.

No obstante, la entidad consultante ha adoptado una nueva orientación comercial por la que recibirá la mercancía en sus establecimientos en consignación, entendiendo la misma que la operativa no supone alteración alguna en las figuras de depositante y depositario descritas en el artículo 99 del Código Aduanero Comunitario, las cuales seguirán correspondiendo a la misma, de acuerdo con la definición del propio Código:

Depositante: persona vinculada por la declaración de inclusión de las mercancías en régimen de depósito aduanero.

Depositario: persona autorizada para gestionar el depósito.

Sin embargo, la entidad consultante considera que la operativa sí supone la diferenciación entre las figuras de depositante, depositario y propietario de la mercancía: la entidad objeto de la presente consulta será siempre depositante y depositario, según definición del Código Aduanero

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

Comunitario (artículo 99), mientras que la propiedad de las mercancías a la recepción de éstas será de terceros.

En consecuencia, formula las siguientes cuestiones:

Primero. Con base en el artículo 525.2 del Reglamento de aplicación del Código Aduanero Comunitario, la entidad solicita se le confirme que en un depósito REF el depositante, que será asimismo depositario, puede recibir mercancía en consignación siendo la propiedad de la misma de un tercero.

Segundo**.** Con base el artículo 112, apartado 3, del Código Aduanero Comunitario, insta confirmación sobre si es posible solicitar que los elementos de imposición se apliquen en el momento en que se origina la deuda aduanera (a la salida de la mercancía del depósito) sobre la base del documento de venta que se origina entre la empresa y el proveedor y no en el momento en el que se produce la vinculación a depósito.

Tercero**.** Confirmar que además de los documentos aduaneros necesarios, la entrada de la mercancía en el depósito REF puede formalizarse con el documento comercial de entrega "Albarán" emitido por el proveedor. En caso contrario, se señale cuál debería ser el documento de entrega.

SEGUNDO.- El artículo 15 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones en regímenes especiales de importación, dispone que:

"1. Están exentas las operaciones que se relacionan a continuación siempre que se realicen de acuerdo con lo dispuesto en la legislación aplicable en las Islas Canarias:
(...)
b) Las importaciones de bienes que se coloquen en Zonas o Depósitos Francos o en régimen de Depósito, mientras permanezcan en dichas situaciones sin ser utilizados o consumidos."

Así pues, la importación de bienes en el territorio de las Islas Canarias va a estar sujeta y exenta del IGIC y, en su caso, también del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias, en este último caso, por aplicación del artículo 74 de la Ley 20/1991, siempre que los mismos se vinculen a un régimen especial de depósito REF.

En los mismos términos, los artículos 13 y 72 de la Ley 20/1991, respectivamente, señalan:

- "1. Están exentas las siguientes operaciones relacionadas con las Zonas y Depósitos Francos y los Depósitos Aduaneros, 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.

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

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.
(...)"

- "Están exentas del Arbitrio las entregas de bienes destinados a ser introducidos en Zona franca, depósito franco o demás depósitos.
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."

Teniendo en cuenta lo anterior, las referencias que se efectúen en la presente consulta relativas al IGIC serán plenamente aplicables al AIEM, salvo en lo que específicamente se refiera a determinadas normas del IGIC en operaciones interiores, como es el caso de la exención por las entregas efectuadas por los comerciantes minoristas.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Disposición adicional cuarta de la citada Ley 20/1991:

"Para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial a lo relativo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se opongan a lo establecido en la misma".

En este sentido, la normativa sustantiva reguladora de los regímenes especiales de depósito relativo a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Depósitos REF) está constituida por el Reglamento (CEE) 2913/92, de 12 de octubre, del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante, CAC), y su normativa de desarrollo, en particular el Reglamento (CE) de la Comisión 2454/93, de 2 de julio (en adelante, ACAC); estas normas son plenamente aplicables hasta que no entren en vigor las disposiciones de desarrollo del Código Aduanero Modernizado, aprobado mediante Reglamento (CE) del Parlamento europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008. Por otro lado, la normativa de gestión sí que está constituida por normas propias, en particular el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado mediante Decreto 268/2011, de 4 de agosto, así como las propias resoluciones de concesión del régimen especial.

Conviene precisar no solamente cuál es el escenario normativo, sino también cuál es la naturaleza de las operaciones descritas en la consulta, en particular su calificación jurídica desde el ámbito estrictamente tributario, ya que las mismas trascienden la mera consulta formulada por la entidad mercantil instante.

En este sentido, cabe deslindar las operaciones derivadas de la entrada en el territorio de las

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

Islas Canarias, de las operaciones de entrega de bienes que se realicen en este territorio, sin perjuicio de la influencia que las unas tengan sobre las otras, en relación al IGIC.

De acuerdo con el texto de la consulta formulada, la entidad consultante recibe "en consigna"en los depósitos REF las mercancías que van a ser puestas a la venta, de tal manera que la entrega efectuada por el proveedor a la entidad consultante no se perfecciona hasta tanto no se realiza la venta por parte de la entidad consultante al viajero. Así pues, aun cuando la venta entre proveedor y minorista (entidad consultante) es consecuencia de la venta efectuada por el minorista al viajero, sin embargo, necesariamente dicha venta, por pura lógica, debe ser anterior en la cadena de distribución; esta es una cuestión que no resulta baladí, pues va a permitir que la entrega previa se realice al amparo del régimen de depósito (proveedor a la entidad consultante), y la entrega segunda (entidad consultante al viajero) se efectúe fuera del mismo.

La consideración de un depósito como público o privado estriba en que en el caso del privado deben coincidir el depositante y el depositario, lo que lo diferencia del depósito de carácter público, el cual no está sometido a esa restricción, como bien explica la normativa comunitaria.

Depositante y depositario quedan definidos de la siguiente forma por el artículo 99 del CAC:

- Depositante: persona vinculada por la declaración de inclusión de las mercancías en régimen de depósito aduanero, o aquélla a la que han sido cedidos los derechos y obligaciones de esta primera persona.

- Depositario: persona autorizada para gestionar el depósito.

En virtud de lo expuesto, teniendo en cuenta que, efectivamente, para que un depósito sea privado no es necesario que el depositante sea el propietario de las mercancías, tal y como reconoce el artículo 525.2 de ACAC en los siguientes términos:

> *"2. Cuando se trate de un depósito aduanero privado bajo la responsabilidad del depositario, que se identifica con el depositante sin ser necesariamente propietario de las mercancías (...)"*

En coherencia con lo anterior, la propia resolución que autoriza los depósitos REF lo reconoce en los citados términos, en cuanto se autoriza a almacenar mercancías consignadas a su nombre, reuniendo en la entidad consultante la condición de depositante y depositario.

No obstante, esta misma condición de depósito de carácter privado tiene, como consecuencia fundamental, que todas las ventas que se realicen relativas a las mercancías que se hubieran vinculado al régimen especial y en las que, con ocasión de las mismas, desaparezca la identidad entre depositante y depositario, deben efectuarse fuera del régimen, es decir, cuando las mercancías ya no se encuentren, administrativamente, amparadas por el depósito REF; en caso contrario, se estaría incumpliendo la principal condición para el disfrute de este tipo de depósitos y que ya hemos mencionado antes: identidad entre depositante y depositario.

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

TERCERO.- Llegados a este punto, resulta necesario entrar a analizar la venta en consignación.

Una consignación es el traspaso de la posesión de mercancías de su dueño, llamado comitente o consignador, a otra persona, denominada comisionista o consignatario, que se convierte en un agente de aquél a los fines de vender las mercancías. La consignación es una entrega en depósito, y las relaciones que se establecen entre el consignador y el consignatario corresponden a las que en derecho mercantil se estudian como depósito y agencia.

La distinción fundamental entre una venta y una consignación es ésta: en una venta, el título de propiedad de las mercancías pasa del vendedor al comprador, mientras que en una consignación el titulo de propiedad de las mercancías no vendidas sigue perteneciendo al consignador o comitente.

Así pues, las características principales son las siguientes:

- Una de las partes, el consignador o comitente, remite las mercancías a otra parte, el consignatario o comisionista, quien ejerce como agente del consignador al vender las mercancías.

- Las mercancías entregadas en consignación siguen siendo propiedad del consignador y figuran en el inventario del mismo.

En este sentido, por tanto, respecto de las entregas de bienes entre consignador y consignatario debe aplicarse la regla especial del devengo que el artículo 18.1.c) de la Ley 20/1991 reserva para las entregas de bienes entre comitente y comisionista en virtud de contratos de comisión de venta o de agencia:

> *"1. Se devengará el Impuesto en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios:*
> *(...)*
> *c) En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.*
> *Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente."*

Así pues, el devengo de la entrega de bienes entre consignador y consignatario se produce en el momento en el que los bienes son puestos a disposición del adquirente final, lo que determinaría, por tanto, que la entrega entre consignador y consignatario se efectuase una vez ultimado el régimen de depósito, ya que la misma depende de la entrega del consignatario al viajero final. Si analizamos esta última operación, en los términos descritos, se produciría una incoherencia que daría lugar a un funcionamiento anómalo del Impuesto, provocando situaciones de no neutralidad y de doble

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

imposición. Pasaremos a describirlo y a comentar la misma:

En el caso anterior, combinando la necesidad de que las dos entregas se realizaran una vez abandonado el régimen exento, el abandono del régimen que debería realizarse con carácter inmediato previo a la entrega supondría la realización de hecho imponible del IGIC por el concepto de importación, siendo sujeto pasivo quien solicitara la misma; teniendo en cuenta la naturaleza del depósito privado, solo puede solicitarlo el depositante, que coincidiría con la entidad mercantil consultante; no obstante, sólo tributará por este Impuesto las mercancías que fuesen vendidas a viajeros cuyo destino final se encontrara dentro del territorio de aplicación del Impuesto. Inmediatamente después, se produciría la entrega entre consignador y consignatario, al tiempo de producirse la venta de la instante al viajero; si el consignador tiene la condición de empresario o profesional no establecido en las Islas Canarias, y por tanto, no es sujeto pasivo del Impuesto, se daría el supuesto de inversión previsto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, de tal manera que la entidad mercantil consultante volvería a ser sujeto pasivo del Impuesto por la operación interior. En la siguiente entrega, al tener la condición de comerciante minorista -ya que, según los datos aportados, la entidad consultante única o fundamentalmente realiza entregas a consumidores finales, es decir, los viajeros- no repercutiría el Impuesto, habiendo soportado doblemente el IGIC (por la importación y por la inversión del sujeto pasivo). En definitiva, la entidad mercantil consultante, por el mero hecho de realizar la entrega al viajero se convertiría en triple sujeto pasivo (por la importación, por la inversión del sujeto pasivo y por la entrega al viajero).

Todo lo anterior determina la necesidad de que, al menos la entrega entre consignador y consignatario, la cual deviene de la entrega de la entidad mercantil consultante al viajero, deba efectuarse mientras las mercancías se encuentran al amparo del régimen especial de depósito REF, lo que determinará que esta entrega se encuentre exenta, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 20/1991; el abandono del régimen supondrá la realización del hecho imponible importación, siendo sujeto pasivo la consignataria (la entidad mercantil consultante), y debiendo liquidar el Impuesto respecto de las mercancías cuyo destino final vaya a estar situado en el territorio de la Comunidad Autónoma, y de acuerdo con el procedimiento que se haya previsto en la Resolución del concesión del régimen de depósito REF.

CUARTO.- Como consecuencia de lo expresado en el punto tercero anterior, es preciso proceder a analizar cuáles serían y cómo se determinarían los elementos de cuantificación de las obligaciones relacionadas con la aplicación del régimen de depósito REF, ya que, a pesar de que la entidad mercantil consultante considera que sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 112.3 del CAC, respecto al momento de aplicación de los elementos de imposición, no es más cierto que, en el caso que nos ocupa, sí que existe normativa propia del IGIC en la Ley 20/1991, que impediría la aplicación subsidiaria del CAC. En este sentido, cabe aplicar lo dispuesto en el número 1.6º del artículo 26 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas especiales de determinación de la base imponible en las importaciones, que dispone lo siguiente:

> *"1. La base imponible en las importaciones a consumo de bienes que previamente hubiesen estado colocados al amparo de los regímenes de importación temporal, tránsito, sistema de suspensión del de perfeccionamiento activo, Zona Franca, Depósito Franco o depósito, se*

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

determinará de la siguiente forma:
(...)
6º.- Cuando se hubiesen producido una o varias entregas de los bienes importados mientras los mismos se encontrasen al amparo de los regímenes aduaneros indicados, la base imponible resultará de adicionar los siguientes conceptos:
a) La contraprestación de la entrega de los bienes efectuada al importador, incrementada con la de los bienes incorporados a los anteriores por el propio importador hasta el momento de la importación si estos últimos hubiesen sido adquiridos en virtud de operaciones exentas del Impuesto. Si las contraprestaciones correspondientes a los bienes originarios de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o de Terceros Países fuesen inferiores a sus respectivos "Valores en Aduana", se tomarán estos valores para la determinación de la base imponible.
b) La contraprestación de los servicios directamente relacionados con los bienes de referencia y que se hubiesen prestado desde su entrega al importador hasta el momento de la importación.
Las contraprestaciones a que se refieren las letras a) y b) anteriores se determinarán de acuerdo con las contenidas en los artículos 22º y 23º de esta Ley.
c) Los derechos, gravámenes y gastos accesorios y complementarios comprendidos en los apartados 1º y 2º del artículo anterior de esta Ley."

Es decir, para el cálculo de la base imponible de la importación, devengada a la ultimación del régimen de depósito REF para los bienes que tuvieran por destino el territorio de las Islas Canarias, vendrá determinada por el importe de la transmisión efectuada entre consignador y consignatario, a la que se sumarán los conceptos previstos en las letras b) y c) del apartado 6º del artículo 26.1 de la Ley 20/1991, es decir, la contraprestación de los servicios directamente relacionados con los bienes de referencia y que se hubiesen prestado desde su entrega al importador hasta el momento de la importación y los derechos, gravámenes y gastos accesorios y complementarios comprendidos en los apartados 1º y 2º del artículo 25 de la Ley 20/1991, debiéndose documentar los distintos conceptos a través de la oportunas facturas, o tratándose de gastos accesorios y complementarios, mediante la certificación de los gastos efectuada por el representante del cargador o consignatario.

No obstante, quedaría por determinar cuáles son los elementos de valor aplicables si se produjera el devengo del Impuesto por incumplimiento de los requisitos y condiciones a los que están sometidos los bienes en tanto permanezcan al amparo del régimen especial de depósito, o bien como consecuencia de autorización para el consumo en Canarias de los citados bienes, previos a la realización de la entrega exenta entre consignador y consignatario, que daría lugar, en el primer caso, a un devengo del Impuesto por aplicación de lo establecido en el párrafo tercero del artículo 18.2 de la Ley 20/1991.

En este supuesto, el devengo se produce en el momento del incumplimiento, o en el momento de solicitar la autorización, según el caso, y la base imponible vendrá determinada por la aplicación de la regla general del artículo 25 de la Ley 20/1991, o por aplicación, en caso de autorización para el consumo de los bienes, de la regla especial contenida en el artículo 26.1.1º de la misma Ley; en ambos casos, la regla coincide y la base imponible se establece por el resultado de adicionar al valor

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

en aduana, determinado, esta vez sí, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 28 a 36 del CAC, los derechos, gravámenes y gastos accesorios y complementarios comprendidos en los apartados 1º y 2º del citado artículo 25 de la Ley 20/1991, de acuerdo con los elementos de valor existentes en el momento de vinculación al régimen. Teniendo en cuenta que, todavía no se ha producido entrega alguna, no se podría aplicar el criterio principal, o valor de transacción, para determinar el valor en aduana, que debería ser determinado de acuerdo con los criterios subsidiarios establecidos en los artículos mencionados.

QUINTO.- Queda por precisar y dar respuesta a una de las cuestiones planteadas por la consultante: si es posible que la vinculación al régimen especial de depósito REF puede documentarse con el documento comercial de entrega "Albarán" emitido por el proveedor. En este caso, la documentación que acompaña al documento de vinculación al régimen de depósito REF es aquélla que venga a justificar la base imponible de un eventual devengo del Impuesto. Teniendo en cuenta lo expresado más arriba, la base imponible queda fijada en función del valor en aduana que, dada la inexistencia de la transacción, deberá ser documentada mediante un documento de "valor en aduana" que puede estar constituido, perfectamente, por el albarán de entrega del consignador al consignatario, en el que queden fijados los valores de la mercancía que se deposita "en consigna" al amparo del régimen especial citado.

SEXTO.- Conforme a lo manifestado anteriormente, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 525.2 del Reglamento (CE) de la Comisión 2454/93, de 2 de julio, de aplicación subsidiaria en el IGIC y en el AIEM, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición adicional Cuarta de la Ley 20/1991, así como en la Resolución de la Dirección General de Tributos, por la que se autoriza el régimen de Depósito REF, la entidad consultante puede recibir mercancía en consignación siendo la propiedad de la misma de un tercero, en la medida en que el depósito autorizado no pierde la condición de depósito privado, ya que concurren en la misma entidad la condición de depositante y depositario.

Segundo. Como consecuencia del carácter de depósito privado, la entrega entre el consignatario y el viajero deberá efectuarse al margen del citado régimen, una vez autorizado el abandono del mismo, mientras que la entrega entre consignador o comitente y consignatario, resultado inmediato de la anterior, deberá efectuarse en tanto los bienes a los que se refiere se encuentren al amparo del régimen especial de depósito REF, estando la primera de dichas entregas exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, en la medida que la misma se efectúa por quien tiene la condición de comerciante minorista, mientras que la segunda de ellas tendrá la condición de entrega exenta por efectuarse al amparo del régimen especial de depósito, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 20/1991.

Tercero. No será de aplicación supletoria lo establecido en el artículo 112.3 del Reglamento (CEE) 2913/92, de 12 de octubre, del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, en la medida en que existen normas propias del IGIC y del AIEM relativas a la determinación de los elementos de valor aplicables a los posibles hechos imponibles resultante del

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

uso –correcto o no- del régimen de depósito; la base imponible de los distintos hechos imponibles devengados y relacionados con los bienes vinculados al régimen de depósito REF se determinará de las siguientes formas:

a) En el supuesto de hecho imponible importación por autorización para el consumo en las Islas Canarias de bienes previamente vinculados al régimen especial, la base imponible vendrá determinada por el importe de la transmisión efectuada entre consignador y consignatario, a la que se sumarán los conceptos previstos en las letras b) y c) del apartado 6º del artículo 26.1 de la Ley 20/1991, es decir, la contraprestación de los servicios directamente relacionados con los bienes de referencia y que se hubiesen prestado desde su entrega al importador hasta el momento de la importación y los derechos, gravámenes y gastos accesorios y complementarios comprendidos en los apartados 1º y 2º del artículo 25 de la Ley 20/1991, debiéndose documentar los distintos conceptos a través de la oportunas facturas, o tratándose de gastos accesorios y complementarios, mediante la certificación de los gastos efectuada por el representante del cargador o consignatario.

b) En el supuesto de devengo del hecho imponible importación por incumplimiento de los requisitos y condiciones a los que están sometidos los bienes en tanto permanezcan al amparo del régimen especial de depósito, o de autorización para el consumo en Canarias de los citados bienes, previos a la realización de la entrega exenta entre consignador y consignatario, que daría lugar, en el primer caso, a un devengo del Impuesto por aplicación de lo establecido en el párrafo tercero del artículo 18.2 de la Ley 20/1991. En este supuesto, el devengo se produce en el momento del incumplimiento, o en el momento de solicitar la autorización, según el caso, y la base imponible vendrá determinada por la aplicación de la regla general del artículo 25 de la Ley 20/1991, o por aplicación, en caso de autorización para el consumo de los bienes, de la regla especial contenida en el artículo 26.1.1º de la misma Ley. En ambos casos, la regla coincide y la base imponible se establece por el resultado de adicionar al valor en aduana, determinado, esta vez sí, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 28 a 36 del CAC, los derechos, gravámenes y gastos accesorios y complementarios comprendidos en los apartados 1º y 2º del citado artículo 25 de la Ley 20/1991, de acuerdo con los elementos de valor existentes en el momento de vinculación al régimen. Teniendo en cuenta que, todavía no se ha producido entrega alguna, no se podría aplicar el criterio principal, o valor de transacción, para determinar el valor en aduana, que debería ser determinado de acuerdo con los criterios subsidiarios establecidos en los artículos mencionados.

Cuarto. La documentación que acompaña al documento de vinculación al régimen de depósito REF es aquélla que venga a justificar la base imponible de un eventual devengo del Impuesto como consecuencia de incumplimiento, o autorización para el consumo en Canarias de bienes que se encontraran al amparo del régimen, antes de efectuarse ningún tipo de transacción entre consignador y consignatario. Teniendo en cuenta lo expresado más arriba, la base imponible queda fijada en función del valor en aduana que, dada la inexistencia de la transacción, deberá ser documentada mediante un documento de "valor en aduana" que puede estar constituido, perfectamente, por el albarán de entrega del consignador al consignatario, en el que queden fijados los valores de la mercancía que se deposita "en consigna" al amparo del régimen especial citado.

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.

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

Santa Cruz de Tenerife, 4 de octubre de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván

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