PERSONA O SOCIEDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 13.1.1º Ley 20/1991 Art. 14.1 y 2 Real Decreto 2538/1994 Art. 16.1.1º Real Decreto 2538/1994 Art. 17 Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante se dedica a la fabricación, distribución y venta de tabaco. En la actualidad, la citada sociedad se está planteando establecer la siguiente operativa de distribución de tabaco:

a) En primer lugar, la sociedad mercantil consultante procedería a vender tabaco (sin desplazamiento de mercancía de la fábrica) a una sociedad de nacionalidad de un país ajeno a la Unión Europea, identificada como sociedad A, perteneciente al grupo y con establecimiento permanente en Canarias a efectos del IGIC.

b) Posteriormente, la sociedad A procedería a revender ese mismo tabaco (sin desplazamiento de mercancía de la fábrica) a otra sociedad no residente, la sociedad B, y sin establecimiento permanente en Canarias a efectos del IGIC.

c) Finalmente, sería la sociedad B la que procedería a revender el tabaco previamente adquirido a la sociedad A, a los distribuidores ubicados en las áreas exentas en Canarias, realizándose la expedición o transporte desde la fábrica hasta las áreas exentas.

Teniendo en cuenta los citados antecedentes, la sociedad mercantil consultante plantea las siguientes cuestiones:

a) Si es posible aplicar la exención relativa a las áreas exentas, prevista en el artículo 13 de la Ley 20/1991, así como en los artículos 14 y 16 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, Real Decreto 2538/1994), a las entregas realizadas por la sociedad mercantil consultante a la sociedad A y de ésta a la sociedad B, teniendo en cuenta que la mercancía no sale del territorio de las Islas Canarias y es trasladada directamente desde la fábrica de la sociedad mercantil consultante a las áreas exentas.

b) Aclarar los documentos y justificantes concretos que deberán conservar cada una de las sociedades (consultante, sociedad A y sociedad B) para probar ante una eventual comprobación tributaria, la aplicación de la exención prevista en el artículo 13 de la Ley 20/1991.

c) Aclarar si los plazos establecidos en el artículo 14.2.1º apartados b) y c) del Real Decreto 2538/1994 le son de aplicación a las ventas realizadas a establecimientos situados en las áreas exentas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- No se encuentran exentas del IGIC las entregas de tabaco que realiza la entidad mercantil consultante a la sociedad A, ni las entregas de bienes que ésta realiza a la sociedad B, aunque se conozca que la entrega que posteriormente realice la sociedad B se encuentra exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991.

Segundo.- A fin de documentar la efectiva vinculación y la aplicación de la exención prevista en el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.1.1º del Real Decreto 2538/1994, en conexión con el artículo 14.1y 2 del mismo Real Decreto, se cumplirán las siguientes obligaciones:

a) El adquirente que vaya a vincular los bienes a un área exenta del IGIC, deberá entregar al proveedor un acuse de recibo de los bienes en el momento en que sean puestos a disposición de aquel.

b) Los bienes deberán ser vinculados efectivamente a la citada área exenta en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de la puesta a disposición de los mismos, entendiéndose producida la vinculación cuando así se formalice mediante la correspondiente declaración.

c) Las declaraciones de vinculación se presentarán en la Oficina de la Administración Tributaria Canaria por la persona o sociedad que proceda a vincular los bienes al régimen exento, quien, en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de presentación de la declaración, remitirán al proveedor el duplicado de las declaraciones.

El incumplimiento de los plazos señalados en las letras b) y c) anteriores determinará la obligación del proveedor de liquidar el Impuesto correspondiente a la operación.

d) El proveedor deberá conservar a disposición de la Administración la documentación indicada anteriormente.

Tercero.- Los plazos establecidos en las letras b) y c) del artículo 14.2.1º del Real Decreto 2538/1994 son de aplicación a las entregas de bienes expedidos o transportados a las áreas exentas a que se refiere el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991, aunque el adquirente se encuentre establecido en un área exenta.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), 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 se dedica a la fabricación, distribución y venta de tabaco. En la actualidad, la citada sociedad se está planteando establecer la siguiente operativa de distribución de tabaco:

a) En primer lugar, la sociedad mercantil consultante procedería a vender tabaco (sin desplazamiento de mercancía de la fábrica) a una sociedad de nacionalidad de un país ajeno a la Unión Europea, identificada como sociedad A, perteneciente al grupo y con establecimiento permanente en Canarias a efectos del IGIC.

b) Posteriormente, la sociedad A procedería a revender ese mismo tabaco (sin desplazamiento de mercancía de la fábrica) a otra sociedad no residente, la sociedad B, y sin establecimiento permanente en Canarias a efectos del IGIC.

c) Finalmente, sería la sociedad B la que procedería a revender el tabaco previamente adquirido a la sociedad A, a los distribuidores ubicados en las áreas exentas en Canarias, realizándose la expedición o transporte desde la fábrica hasta las áreas exentas.

Teniendo en cuenta los citados antecedentes, la sociedad mercantil consultante plantea las siguientes cuestiones:

a) Si es posible aplicar la exención relativa a las áreas exentas, prevista en el artículo 13 de la Ley 20/1991, así como en los artículos 14 y 16 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, Real Decreto 2538/1994), a las entregas realizadas por la sociedad mercantil consultante a la sociedad A y de ésta a la sociedad B, teniendo en cuenta que la mercancía no sale del territorio de las Islas Canarias y es trasladada directamente desde la fábrica de la sociedad mercantil consultante a las áreas exentas.

b) Aclarar los documentos y justificantes concretos que deberán conservar cada una de las sociedades (consultante, sociedad A y sociedad B) para probar ante una eventual comprobación tributaria, la aplicación de la exención prevista en el artículo 13 de la Ley 20/1991.

c) Aclarar si los plazos establecidos en el artículo 14.2.1º apartados b) y c) del Real Decreto 2538/1994 le son de aplicación a las ventas realizadas a establecimientos situados en las áreas exentas.

SEGUNDO.- Para empezar, y respecto a la primera de las cuestiones planteadas, el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991 dispone que:

"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. (...)"

Con cada entrega de bienes sujeta al IGIC debe analizarse de forma independencia los requisitos para comprobar la aplicación o no del supuesto de exención prevista en el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991, y existe un rasgo común en la entrega de tabaco que la sociedad mercantil consultante realiza a la sociedad A y en la entrega de tabaco que efectúa ésta a la sociedad B: la mercancía se pone a disposición de la sociedad A y de la sociedad B en la propia fábrica de titularidad de la sociedad mercantil consultante, sin que se inicie su expedición o transporte a las áreas exentas a que se refiere el citado artículo 13.1.1º.

La exención prevista en el artículo que nos ocupa exige dos condiciones: en primer lugar que se trate, obviamente, de una entrega de bienes sujeta al IGIC y, en segundo lugar, que el bien, como consecuencia de dicha entrega, se expida o transporte a las citadas áreas exentas. Pues bien, en la entrega de tabaco de la sociedad mercantil consultante a la sociedad A y de ésta a la sociedad B se cumple la primera de las condiciones, pero no la segunda y ello es evidente cuando la puesta a disposición de los bienes de la sociedad mercantil a la sociedad A se produce en la fábrica y de la sociedad A la sociedad B se produce en la misma fábrica, es decir que no ha existido una expedición o transporte a un área exenta.

Cuestión diferente es la entrega de la sociedad B a los revendedores ubicados en las áreas exentas, puesto que sí existe una expedición o transporte del bien entregado al área exenta, por lo que esta entrega se encuentra sujeta y exenta del IGIC.

No cabe, pues, aplicar el supuesto de exención previsto en el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991 a la entrega de la entidad mercantil consultante a la sociedad A y de ésta a la sociedad B, bajo el pretexto de que un futuro adquirente del bien, o el adquirente, lo entregará con destino a un área exenta. Y ello es así aunque todas las entregas de bienes sean simultáneas.

Para mayor abundamiento en nuestro criterio, debe recordarse que en el ámbito de las exenciones no está permitida la analogía para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito de ese beneficio fiscal, tal y como se encarga de aclarar el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En consecuencia, teniendo en cuenta el esquema de operaciones planteado en la consulta, la sociedad mercantil consultante repercutirá, en factura, el IGIC correspondiente a la sociedad A, sociedad extranjera con establecimiento permanente en Canarias; posteriormente, dicha sociedad A repercutirá, en factura, el IGIC correspondiente en la entrega que realice a la sociedad B, sociedad no establecida en el archipiélago, y, por último, en la entrega efectuada por la sociedad B con expedición o transporte para colocar los bienes en un área exenta, se produciría la exención prevista

en el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991.

TERCERO.- Respecto a la segunda de las cuestiones planteadas, y teniendo en cuenta lo manifestado, lógicamente nos referiremos a la entrega efectuada por la sociedad B, puesto que a las entregas anteriores están sujetas y no exentas.

El artículo 16.1.1º del Real Decreto 2538/1994), dispone lo siguiente:

"1. Están exentas las siguientes operaciones relacionadas con las Zonas Francas, Depósitos Francos, Depósitos Aduaneros y otros depósitos autorizados, siempre que se cumpla, en su caso, lo dispuesto en las legislaciones estatal y comunitaria aduaneras reguladoras de dichas áreas y los bienes a que se refieran no sean utilizados ni destinados a ser consumidos en las mismas:
1º. Las entregas de bienes expedidos o transportados a las citadas áreas para ser introducidos en ellas.
Se entenderán comprendidas en la exención las entregas de bienes para ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.
La exención establecida en este apartado 1º quedará condicionada al cumplimiento de las formalidades y requisitos, según proceda, determinados en el artículo 14, números 1 y 2 de este Reglamento, si bien sustituyendo las referencias de estos preceptos a la salida del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias por la de entrada en las áreas exentas.
A los efectos de la exención definida en este apartado 1º, no se considerarán utilizados en las citadas áreas los bienes introducidos en las mismas para ser incorporados a los procesos de transformación en curso que se realicen en ellas, al amparo de los regímenes aduaneros de transformación en aduana o de perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión."

Las formalidades y requisitos establecidos en los números 1 y 2 del artículo 14 del Real Decreto 2538/1994 citados en el artículo 16.1.1º, son los siguientes:

"a) El adquirente o tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste, deberá entregar al proveedor un acuse de recibo de los bienes en el momento en que sean puestos a disposición de aquéllos.
b) Los bienes deberán salir efectivamente del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de la puesta a disposición de los mismos, entendiéndose producida la salida cuando así lo establezca la legislación aplicable.
c) Las declaraciones de envío al territorio peninsular español, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o de exportación a Países terceros se cumplimentarán por el proveedor y se presentarán en la Oficina gestora por el adquirente o por el tercero que haya actuado en su nombre y por su cuenta, quienes, en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de la salida de los bienes, remitirán al proveedor el duplicado de las declaraciones con la diligencia de la citada Oficina que acredite dicha salida.
El incumplimiento de los plazos señalados en las letras b) y c) anteriores determinará la obligación del proveedor de liquidar el Impuesto correspondiente a la operación.

d) El proveedor deberá conservar a disposición de la Administración la documentación indicada en el número 1 anterior."

Habrá que sustituir las referencias a la salida del territorio de las Islas Canarias por la entrada en las citadas áreas exentas, de tal manera que las obligaciones formales quedarían, consecuencia de la citada adaptación, de la siguiente forma:

a) El adquirente que vaya a vincular los bienes a un área exenta del IGIC, deberá entregar al proveedor un acuse de recibo de los bienes en el momento en que sean puestos a disposición de aquel.

b) Los bienes deberán ser vinculados efectivamente a la citada área exenta en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de la puesta a disposición de los mismos, entendiéndose producida la vinculación cuando así se formalice mediante la correspondiente declaración.

c) Las declaraciones de vinculación se presentarán en la oficina de la Administración Tributaria Canaria por la persona o sociedad que proceda a vincular los bienes al régimen exento, quien, en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de presentación de la declaración, remitirán al proveedor el duplicado de las declaraciones.

El incumplimiento de los plazos señalados en las letras b) y c) anteriores determinará la obligación del proveedor de liquidar el IGIC correspondiente a la operación.

d) El proveedor deberá conservar a disposición de la Administración la documentación indicada anteriormente.

CUARTO.- En cuanto a la tercera cuestión planteada, los plazos establecidos en las letras b) y c) del artículo 14.2.1º del Real Decreto 2538/1994 son de aplicación a las entregas de bienes expedidos o transportados a las áreas exentas a que se refiere el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991, aunque el adquirente se encuentre establecido en un área exenta.

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

Primero.- No se encuentran exentas del IGIC las entregas de tabaco que realiza la entidad mercantil consultante a la sociedad A, ni las entregas de bienes que ésta realiza a la sociedad B, aunque se conozca que la entrega que posteriormente realice la sociedad B se encuentra exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991.

Segundo.- A fin de documentar la efectiva vinculación y la aplicación de la exención prevista en el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.1.1º del Real Decreto 2538/1994, en conexión con el artículo 14.1y 2 del mismo Real Decreto, se cumplirán las siguientes obligaciones:

a) El adquirente que vaya a vincular los bienes a un área exenta del IGIC, deberá entregar al

proveedor un acuse de recibo de los bienes en el momento en que sean puestos a disposición de aquel.

b) Los bienes deberán ser vinculados efectivamente a la citada área exenta en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de la puesta a disposición de los mismos, entendiéndose producida la vinculación cuando así se formalice mediante la correspondiente declaración.

c) Las declaraciones de vinculación se presentarán en la Oficina de la Administración Tributaria Canaria por la persona o sociedad que proceda a vincular los bienes al régimen exento, quien, en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de presentación de la declaración, remitirán al proveedor el duplicado de las declaraciones.

El incumplimiento de los plazos señalados en las letras b) y c) anteriores determinará la obligación del proveedor de liquidar el Impuesto correspondiente a la operación.

d) El proveedor deberá conservar a disposición de la Administración la documentación indicada anteriormente.

Tercero.- Los plazos establecidos en las letras b) y c) del artículo 14.2.1º del Real Decreto 2538/1994 son de aplicación a las entregas de bienes expedidos o transportados a las áreas exentas a que se refiere el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991, aunque el adquirente se encuentre establecido en un área exenta.

. 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 articulo 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.

Las Palmas de Gran Canaria, 2 de diciembre de 2010

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

P.S. (Orden de 24 de noviembre de 2010)

La Jefa del Servicio Central de Régimen Interior

Ángela Sánchez Alemán