Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 10.1.27º Ley 20/1991 Art. 10.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante importa bienes bajo el régimen especial de depósito. Estos bienes la sociedad no los somete a ningún proceso de fabricación, elaboración o manufactura, por lo que consulta si las contraprestaciones de las entregas de bienes a particulares y sociedades, efectuadas bajo este régimen especial de depósito, han de computarse para determinar si tiene o no la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Si el depósito tiene la consideración de depósito público a los efectos de lo establecido en el artículo 99 del Código Aduanero Comunitario, las contraprestaciones de las entregas de bienes que se encuentren en dicha área no pueden computarse en el cálculo del requisito cuantitativo previsto en el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991, para determinar si un sujeto pasivo por su actividad comercial tiene la consideración de comerciante minorista. Y, por tanto, no resulta aplicable la exención del artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 a las entregas de bienes que se realicen en un depósito en régimen de Depósito público.

Segundo.- Si el depósito tiene la consideración de depósito privado, conforme a lo dispuesto en el artículo 99 del Código Aduanero Comunitario, no existe la posibilidad de efectuar entregas exentas al amparo del citado régimen de depósito. Y por ello, las contraprestaciones de las entregas de bienes que realice el titular del depósito privado, una vez efectuada la importación de los mismos, sí deben tenerse en cuenta a los efectos de determinar el cumplimiento del requisito cuantitativo establecido en el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991, pudiéndose aplicar a estas entregas de bienes la exención del artículo 10.1.27º del mismo cuerpo legal.

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 importa bienes bajo el régimen especial de depósito. Estos bienes la sociedad no los somete a ningún proceso de fabricación, elaboración o manufactura, por lo que consulta si las contraprestaciones de las entregas de bienes a particulares y sociedades, efectuadas bajo este régimen especial de depósito, han de computarse para determinar si tiene o no la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC.

SEGUNDO.- El depósito es un régimen exento a los efectos del IGIC (y también del AIEM). La exención que establece este régimen tiene una doble dirección: de un lado, afecta a las importaciones de bienes en Canarias y a las entregas interiores cuyo destino sea su introducción en un depósito previamente autorizado, las cuales están exentas del Impuesto, de acuerdo con lo establecido en los artículos 13 y 15 de la Ley 20/1991; y de otro, a las entregas de bienes efectuadas al amparo del citado régimen, las cuales también están exentas por los mismos artículos 13 y 15 de la Ley 20/1991.

Ha de tenerse en cuenta que el objeto de estas exenciones del IGIC es conseguir la neutralidad del impuesto respecto al régimen de deposito. El efecto jurídico de este régimen especial es el de la suspensión del devengo del Impuesto en tanto las mercancías permanezcan al amparo de dicho régimen y no se produzca su salida con destino al consumo interior, o bien se incumplan los requisitos y condiciones para estar acogido al mismo. De esta manera, desde la perspectiva tributaria, la situación jurídica que se crea es que las mercancías, en tanto permanezcan en este régimen especial, tienen una condición equivalente al de mercancías no introducidas en Canarias.

Las normas reguladoras de este régimen la encontramos en el Derecho Comunitario, al que se remite indirectamente la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991 cuando establece: "*Para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en 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"*. Estas disposiciones son el todavía vigente Código Aduanero Comunitario, aprobado mediante Reglamento (CEE) 2913/1992, de 12 de octubre, del Consejo, en sus artículos 98 a 113, y el Reglamento (CEE) 2454/1993, de 2 de julio, de la Comisión, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario.

El artículo 99 del citado Código Aduanero clasifica los depósitos aduaneros en privados y públicos. El depósito público es aquél *"que pueda utilizar cualquier persona para depositar mercancías*"; en cambio el privado está reservado, según dispone el mismo artículo del Código Aduanero, "*para el depósito de mercancías por parte del depositario*". Esta distinción es importante, ya que entre uno y otro existe una diferencia fundamental: concretamente, en que en un depósito privado no pueden realizarse entregas relativas a mercancías que se encuentren al amparo de este régimen, cosa que sí puede hacerse en el público. Por eso, en los depósitos privados, las entregas siempre se entenderán realizadas una vez que los bienes hayan quedado desvinculados del

mencionado régimen exento: es decir, una vez que se haya producido la importación del bien de acuerdo con lo establecido en el artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991, siendo en todo caso el importador el titular del depósito privado.

No cabe efectuar en esta contestación un estudio completo del régimen de depósito. A efectos de contestar la cuestión planteada con el debido fundamento, debemos analizarlo, en lo que afecta a esta contestación, distinguiendo si este es público o privado, ya que el primero permite las entregas de bienes al amparo de dicho régimen, sin perder la mercancía su estatus; en cambio, el privado impide la realización de transmisiones de propiedad de los bienes colocados en dicho régimen.

A) <u>Depósitos públicos</u>

Para empezar, ha de señalarse que el artículo 10.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"*A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:*

1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

2º. Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

3º.- Para la aplicación de lo dispuesto en el número anterior se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciantes minoristas, por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

a) Las de clasificación y envasado de productos.

b) Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte previas a la entrega de los bienes transmitidos.

c) Las manipulaciones que se determinen reglamentariamente."

Ya ha señalado este Centro Directivo en diferentes contestaciones a consultas vinculantes que la consideración, a efectos del IGIC, de un sujeto pasivo que efectúa actividades comerciales como comerciante minorista requiere el concurso de dos requisitos:

- Uno objetivo, que los bienes sean objeto de entrega sin haber sido objeto de fabricación, elaboración o manufactura por el propio sujeto pasivo o por encargo a un tercero.

- Y otro cuantitativo, que la suma de las contraprestaciones derivadas de las entregas de bienes en el desarrollo de la actividad comercial, desde establecimientos situados en Canarias, a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas durante el año natural anterior, exceda del 70 por 100 del total de las entregas realizadas en el desarrollo de la actividad comercial.

No hace falta insistir -pues se desprende del mismo texto de la consulta- que la entidad mercantil cumple el requisito objetivo. Sin embargo, respecto del cuantitativo se plantea una serie de cuestiones al exigir el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991 que las contraprestaciones de las entregas sean de "*establecimientos situados en Canarias*". Lo cual requiere previamente determinar si, a estos efectos, un depósito acogido al régimen especial de importación constituye un establecimiento situado en Canarias.

La exención de las operaciones relacionadas con los depósitos aduaneros viene regulada en el artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991:

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

Una interpretación literal de este artículo podría señalar que una entrega efectuada dentro de un depósito situado en Canarias y acogido a un régimen especial de importación, constituye una operación sujeta pero exenta del IGIC. Y, por tanto, a efectos de la determinación del concepto de comerciante minorista, deben computarse las contraprestaciones de las entregas realizadas dentro del depósito, ya que la entrega –aunque esté exenta- se entiende practicada en Canarias. Sin embargo, esta interpretación no puede en forma alguna mantenerse, dado que contradice la verdadera naturaleza de estos depósitos como depósitos que están fuera del territorio de aplicación del Impuesto, como se desprende del artículo 8.2.1º de la misma Ley 20/1991, según el cual "se *considerará también importación: 1º.- La autorización para el consumo en las Islas Canarias de los bienes que se encuentren reglamentariamente en los regímenes de importación temporal, tránsito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o depósito, así como en Zonas y Depósitos Francos*". A esta tesis se suma la norma aparentemente obvia del artículo 13.1.1º de la misma Ley cuando dispone que *"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. Igualmente quedan exentas las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las entregas a que se refiere el párrafo anterior."*

A juicio de este Centro Directivo, estos dos artículos lo único que hacen es considerar que el depósito está situado fuera del ámbito espacial de aplicación del IGIC. El que una salida a consumo de un depósito, acogido al régimen especial de importación, tenga la consideración de importación o el que una entrega empresarial con destino a dicha área sea una exportación, son elementos suficientes para no considerar, a efectos fiscales, que el depósito está dentro del territorio de aplicación del IGIC. Evidentemente, esta tesis contradice la interpretación literal ya señalada del artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991 de que una entrega empresarial efectuada dentro del depósito se considera realizada desde un establecimiento situado en Canarias.

Esta contradicción debe resolverse -así lo hemos señalado en líneas anteriores- a favor de la tesis que considera que el depósito no está situado dentro del territorio de aplicación del IGIC al ser

esta interpretación más acorde con la propia naturaleza de estos depósitos no sólo respecto a un tributo general sobre el consumo como es el IGIC, sino respecto de los tributos aduaneros. Y, por tanto, las contraprestaciones de las entregas efectuadas en el interior del depósito no deben computarse para determinar el requisito cuantitativo del artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991.

Esto sentado, ha de tenerse en cuenta además que las exenciones del artículo 13.1 de la Ley 20/1991 tienen la consideración de "plenas", de acuerdo con el artículo 29.4.d) del mismo cuerpo legal, por lo que darían derecho a la deducción de las cuotas soportadas precisamente por considerar que tratándose de bienes que van a ser objeto de consumo fuera de Canarias deben salir de este territorio libre de tributación, principio éste básico en la imposición indirecta. Pues bien, desde un punto de vista teórico, este principio se rompería si considerásemos que las contraprestaciones de las entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo, en el desarrollo de una actividad comercial, dentro de un depósito afecto a un régimen especial de importación, deben computarse para el cálculo del requisito cuantitativo establecido en el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991, puesto que en este caso se daría la paradoja de que dichas entregas estarían exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991 y además sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 10.1.27º del mismo cuerpo legal, que establece la exención relativa a las entregas de bienes que en el desarrollo de una actividad comercial efectúan los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciante minorista. Con todo, debe advertirse que esta exención del artículo 10.1.27º tiene la consideración de "limitada", según lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 2º del artículo 37.2 de la Ley 20/1991, por lo que no daría derecho a la deducción de las cuotas soportadas, y, por su especialidad, debería prevalecer sobre la exención general lo que rompería la neutralidad del impuesto en el tráfico exterior. Lo cual evidentemente no tiene ningún sentido, ya que, como se ha dicho, el depósito no está situado dentro del territorio de aplicación del IGIC. Por eso las contraprestaciones de las entregas efectuadas en el interior del depósito no han de computarse en el cálculo del requisito cuantitativo del artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991,y, por supuesto, las entregas efectuadas en dicho depósito no están tampoco exentas por el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, dado que se han realizado fuera del ámbito espacial de aplicación del Impuesto.

B) <u>Depósitos privados</u>

La peculiaridad de estos depósitos, según hemos señalado, consiste en que, conforme al artículo 99 del Código Aduanero Comunitario, aprobado mediante Reglamento (CEE) 2913/1992 del Consejo de 12 de octubre de 1992, están "*reservados para el depósito de mercancías por parte del depositario*".

En un depósito privado no pueden realizarse, ciertamente, entregas relativas a mercancías que se encuentren técnicamente -o si se prefiere, administrativamente- al amparo del mismo. De ahí que, que estas entregas siempre han de entenderse realizadas una vez que los bienes hayan quedado desvinculados del mencionado régimen exento: es decir, una vez que los bienes haya sido importados de acuerdo con lo establecido en el artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991, siendo en todo caso el importador el titular del depósito privado. Por ello, en estos casos, dado que las entregas se realizan fuera de dicho depósito, es decir, en el ámbito de aplicación del Impuesto, constituyen operaciones interiores realizadas desde un establecimiento situado en Canarias, y en consecuencia, sí deben computarse a los efectos de determinar el requisito cuantitativo del artículo 10.3.2º de la Ley

20/1991, por lo que cabe la posibilidad de aplicar a estas entregas la exención contemplada en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991.

Como resumen de lo que hasta aquí se ha expuesto, puede establecerse como criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Si el depósito tiene la consideración de depósito público a los efectos de lo establecido en el artículo 99 del Código Aduanero Comunitario, las contraprestaciones de las entregas de bienes que se encuentren en dicha área no pueden computarse en el cálculo del requisito cuantitativo previsto en el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991, para determinar si un sujeto pasivo por su actividad comercial tiene la consideración de comerciante minorista. Y, por tanto, no resulta aplicable la exención del artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 a las entregas de bienes que se realicen en un depósito en régimen de Depósito público.

Segundo.- Si el depósito tiene la consideración de depósito privado, conforme a lo dispuesto en el artículo 99 del Código Aduanero Comunitario, no existe la posibilidad de efectuar entregas exentas al amparo del citado régimen de depósito. Y por ello, las contraprestaciones de las entregas de bienes que realice el titular del depósito privado, una vez efectuada la importación de los mismos, sí deben tenerse en cuenta a los efectos de determinar el cumplimiento del requisito cuantitativo establecido en el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991, pudiéndose aplicar a estas entregas de bienes la exención del artículo 10.1.27º del mismo cuerpo legal.

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.

Santa Cruz de Tenerife, 3 de abril de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández