Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF Y TRIBUTOS PROPIOS
CONSULTA Nº 1909 (30/10/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias Impuesto sobre las Labores del Tabaco	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 15.1.a) Ley 20/1991 Art. 74 Ley 20/1991 Disposición adicional cuarta Ley 20/1991 Art. 7 Ley 1/2011 Arts. 110 y 112 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante está valorando la posibilidad de adquirir cigarritos a una sociedad establecida en Alemania, importarlos para ser objeto de manipulación en su fábrica situada en Canarias con el objeto de posteriormente venderlos en Península y Portugal. Expone el proceso de manipulación y consulta, en relación a los tributos exigibles a la importación de cigarritos, si dicho proceso permite la importación bajo el régimen de perfeccionamiento activo.

El proceso de manipulación consistirá en:

- Encajillado 1: Formación de packs de 2 o 3 cigarritos incorporándole el packaging necesario.
- Etiquetado: colocación timbre fiscal.
- Encelofanado: Incorporación de polipropileno al pack de 2 o 3 cigarritos y al display o agrupación.
- Encajillado 2: Incorporación de los displays en el cajón de exportación.
- Paletizado y retractilado: Formación del palet con los cajones de exportación y retractilado.
- Refrigeración: Los productos son refrigerados para garantizar la calidad de los mismos.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Previa autorización de la Agencia Tributaria Canaria, puede importarse bajo el régimen de perfeccionamiento activo o de depósito REF, cigarritos para ser objeto de las manipulaciones de encajillado, etiquetado, encelofanado, paletizado, retractilado y refrigeración destinadas a preparar los cigarritos importados para su distribución o reventa en Península y Portugal.

- Con independencia de que la importación de los cigarritos se realice o no al amparo del régimen de perfeccionamiento activo o cualquier otro régimen suspensivo, no supone el devengo del ILT la importación de cigarritos para su introducción en una fábrica del Impuesto, con el objeto de realizar las manipulaciones descritas por la entidad mercantil consultante y su posterior exportación.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM) y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco (en adelante, ILT), este centro directivo 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 artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante está valorando la posibilidad de adquirir cigarritos a una sociedad establecida en Alemania, importarlos para ser objeto de manipulación en su fábrica situada en Canarias con el objeto de posteriormente venderlos en Península y Portugal. Expone el proceso de manipulación y consulta, en relación a los tributos exigibles a la importación de cigarritos, si dicho proceso permite la importación bajo el régimen de perfeccionamiento activo.

El proceso de manipulación consistirá en:

- Encajillado 1: Formación de packs de 2 o 3 cigarritos incorporándole el packaging necesario.
- Etiquetado: colocación timbre fiscal.
- Encelofanado: Incorporación de polipropileno al pack de 2 o 3 cigarritos y al display o agrupación.
- Encajillado 2: Incorporación de los displays en el cajón de exportación.
- Paletizado y retractilado: Formación del palet con los cajones de exportación y retractilado. Refrigeración: Los productos son refrigerados para garantizar la calidad de los mismos.

SEGUNDO.- El artículo 4.2 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible importación en el IGIC, dispone:

"*2. Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador*."

Por otra parte, el artículo 67.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible importación en el AIEM, dispone:

"1. Están sujetas al Arbitrio las entregas efectuadas por empresarios, de forma habitual u ocasional y a título oneroso, de bienes muebles corporales incluidos en el Anexo I de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias, producidos por ellos mismos. Igualmente estará sujeta al Arbitrio la importación de los bienes incluidos en el citado Anexo."

El citado Anexo I de la Ley 4/2014 incluye la siguiente partida arancelaria:

2402	Cigarros (puros), incluso despuntados, cigarritos (puritos) y cigarrillos, de tabaco o de sucedáneos del tabaco

Consecuencia de lo expresado, la importación de cigarritos en Canarias está sujeta al IGIC y al AIEM.

El artículo 15 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones en regímenes especiales de importación en el IGIC, dispone en la letra a) de su número 1 lo siguiente:

"*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:*

a) Las importaciones de bienes en los regímenes de tránsito o de importación temporal y las realizadas al amparo del sistema de suspensión del régimen de perfeccionamiento activo cuando los bienes a que se refieran permanezcan en los regímenes o sistemas indicados sin ser consumidos ni utilizados en fines distintos de aquellos para los que se autorizó su importación.

La exención podrá condicionarse a la presentación de una garantía suficiente para afianzar el pago de la deuda tributaria que resulte del incumplimiento de los requisitos establecidos para cada uno de los regímenes o sistemas citados."

El artículo 74 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones en regímenes especiales de importación en el AIEM, dispone:

"*Están exentas de este Arbitrio las importaciones de bienes que se realicen al amparo de los regímenes especiales de tránsito, importación temporal, depósito, perfeccionamiento activo y transformación bajo control aduanero, en la forma y con los requisitos que reglamentariamente se establezcan*."

La disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991 dispone:

"*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*."

El contenido de la disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991 es aplicable tanto al IGIC como al AIEM.

El artículo 34.1.1º del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante, Real Decreto 2538/1994), dispone:

"*1. Están exentas las operaciones que se relacionan a continuación, cuando se cumplan las condiciones que, en cada caso, se especifican:*

1.º Las importaciones de bienes, cualquiera que sea su origen, efectuadas al amparo de los regímenes especiales de tránsito, importación temporal, depósito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión, con excepción de la exportación anticipada, y transformación bajo control aduanero.

(...)

Estas exenciones estarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos establecidos en las legislaciones estatal y comunitaria aduaneras reguladoras de cada uno de los regímenes mencionados,

que serán aplicables, a efectos de este Impuesto, con independencia de que los bienes procedan de la Comunidad Europea o de terceros países.

(...)"

Por otra parte, el artículo 112 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), dispone :

"*1. La utilización del Régimen de Perfeccionamiento Activo REF exigirá autorización por parte de la Administración Tributaria Canaria, previa solicitud del interesado, donde se declare cantidad y naturaleza de los bienes que se vayan a importar al amparo del mismo, cantidad y naturaleza de los productos compensadores, operaciones de perfeccionamiento y plazo para la realización de estas últimas.*

Transcurrido seis meses desde la presentación de la solicitud sin notificación de resolución expresa, se entenderá desestimada.

2. La autorización del régimen determinará el plazo, a contar desde la solicitud de la importación de los bienes introducidos vinculados al mismo, en el que los productos compensadores deberán ser exportados o recibir un nuevo régimen de importación.

La autorización también determinará los coeficientes de rendimiento de las operaciones.

3. La Administración Tributaria Canaria podrá autorizar que parte de los bienes sin perfeccionar, o de los productos compensadores, se exporten temporalmente a fin de efectuar un perfeccionamiento complementario fuera del ámbito territorial del Archipiélago Canario.

4. La Resolución que autorice el Régimen de Perfeccionamiento Activo REF fijará la cuantía de la garantía que se establezca con el objeto de asegurar el pago de la deuda relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que se pudieran devengar con ocasión del incumplimiento de las condiciones y requisitos a los que queda supeditada la autorización de la concesión.

5. La introducción de bienes en el Archipiélago Canario vinculadas al Régimen de Perfeccionamiento Activo REF exigirá la presentación de una declaración de importación.

El interesado o su representante, asimismo, deberá presentar una declaración en el momento de ultimación del régimen respecto de los bienes importados y de los productos compensadores."

El artículo 256 del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (en adelante, CAU), dispone (el subrayado es nuestro):

"*1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 223, en el marco del régimen de perfeccionamiento activo las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser utilizadas dentro del territorio aduanero de la Unión en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas:*

a) a derechos de importación;

b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;

c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

2. El régimen de perfeccionamiento activo solamente podrá utilizarse en casos distintos de la reparación y la destrucción cuando, sin perjuicio de la utilización de ayudas a la producción, las mercancías incluidas en el régimen puedan ser identificadas en los productos transformados.

En el caso a que se refiere el artículo 223, el régimen podrá utilizarse cuando sea posible comprobar que se reúnen las condiciones establecidas para las mercancías equivalentes.

3. Como complemento de lo dispuesto en los apartados 1 y 2, el régimen de perfeccionamiento activo también podrá aplicarse a cualquiera de las mercancías siguientes:

a) mercancías destinadas a ser objeto de operaciones para garantizar su conformidad con los requisitos técnicos establecidos para su despacho a libre práctica;

b) mercancías que deban ser objeto de manipulaciones usuales de conformidad con el artículo 220."

El citado artículo 220 del CAU dispone:

"*Las mercancías incluidas en un régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento o en una zona franca podrán ser sometidas a las manipulaciones usuales destinadas a garantizar su conservación, mejorar su presentación o su calidad comercial o preparar su distribución o reventa.*"

A juicio de este centro directivo los distintos procesos de encajillado, etiquetado, encelofanado, paletizado, retractilado y refrigeración, conforman en su conjunto manipulaciones usuales destinadas a preparar los cigarritos importados para su distribución o reventa.

Aunque la consulta realizada únicamente haga mención a la aplicación o no del régimen de perfeccionamiento activo, resulta necesario advertir la posibilidad de aplicar, en el ámbito del IGIC y del AIEM, el régimen de depósito REF, teniendo en cuenta, como hemos visto anteriormente, que el artículo 220 del CAU también permite en el régimen de deposito las manipulaciones usuales destinadas a garantizar, en relación a los cigarritos, su

conservación, mejorar su presentación o su calidad comercial o preparar su distribución o reventa.

En este sentido, el artículo 110 del Reglamento de gestión dispone:

"1. El funcionamiento de un Depósito REF está supeditado a la autorización por parte del órgano competente de la Administración Tributaria Canaria, salvo cuando sea la misma la que lleve a cabo la gestión.

2. La persona que desee gestionar un Depósito REF debe solicitarlo de la Administración Tributaria Canaria, formulando en la solicitud las indicaciones necesarias para la concesión de la autorización y, en particular, las que se refieran a la necesidad del almacenamiento.

Transcurrido seis meses desde la presentación de la solicitud sin notificación de resolución expresa, se entenderá desestimada.

3. La Resolución de autorización fijará el tipo de depósito, la clase de los bienes que podrán depositarse, así como las condiciones a las que esté sometido el funcionamiento del mismo.

4. La Resolución de autorización establecerá una garantía para asegurar el pago de la deuda relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que se pudieran devengar con ocasión del incumplimiento de las condiciones y requisitos a los que queda supeditada la autorización de la concesión. La cuantía de la garantía se determinará en la autorización, en función de la cantidad y naturaleza de los bienes que vayan a ser depositados.

5. Los derechos y obligaciones del depositario pueden cederse a otra persona, previo acuerdo de la Administración Tributaria Canaria.

6. Las manipulaciones usuales destinadas a garantizar la conservación de los bienes, a mejorar su presentación o calidad comercial o a preparar su distribución o su reventa, deberán ser previamente autorizadas por la Administración Tributaria Canaria, que fijará las condiciones en las que podrá efectuarse.

La lista de manipulaciones que pueden realizarse en el depósito es la establecida en la normativa aduanera.

7. Los bienes depositados, previa autorización de la Administración Tributaria Canaria, podrán ser transferidos a otro depósito autorizado al efecto.

8. Los bienes incluidos en el régimen de depósito, cuando las circunstancias lo justifiquen, pueden ser retirados temporalmente del depósito. Esta retirada debe ser autorizada por la Administración Tributaria Canaria, que fijará asimismo las condiciones en que deberá efectuarse.

9. En el momento de la introducción en el Archipiélago, los bienes que se incluyan en el Régimen de Depósito REF deberán ser objeto de una declaración de vinculación al régimen. A la salida del depósito, el régimen se cancelará mediante la presentación de declaración de exportación o de importación o la declaración correspondiente para situar los bienes en el régimen especial de importación que se solicite."

TERCERO.- El artículo 2.1 de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras medidas tributarias (en adelante, Ley 1/2011), regulador del hecho imponible del ILT, dispone:

"1. Están sujetas al impuesto la fabricación e importación de labores del tabaco dentro del territorio de las Islas Canarias."

El artículo 4.1 de la Ley 1/2011 dispone:

"*1. A los efectos de lo dispuesto en esta ley, tienen la consideración de labores del tabaco:*

a) Los cigarros y los cigarritos.

b) Los cigarrillos.

c) La picadura para liar.

d) Los demás tabacos para fumar."

Derivado de lo expuesto, la importación de cigarritos está sujeta al ILT.

Debemos partir que la importación de cigarritos que pretende la entidad mercantil consultante es para su introducción directa en una fábrica del Impuesto debidamente autorizada en los términos contenidos en la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras medidas tributarias.

El artículo 7 de la Ley 1/2011, regulador del devengo del ILT, dispone (el subrayado es nuestro):

"*1. El impuesto se devengará:*

(...)

3º En los casos de importación, cuando los importadores la soliciten, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable. Si la solicitud de importación no se ha realizado en los plazos que reglamentariamente establezca el consejero competente en materia tributaria, el Impuesto se entenderá devengado en el momento de la entrada efectiva de las labores de tabaco en el territorio de aplicación de este Impuesto.

No obstante, en el supuesto de que las labores de tabaco se destinen directamente a su introducción en una fábrica o a un depósito del Impuesto, la importación se producirá en régimen suspensivo, y el devengo tendrá lugar en el momento de la salida de la fábrica o del depósito del Impuesto.

4º) En los supuestos de importaciones vinculadas a los regímenes aduaneros suspensivos, cuando se ultimen dichos regímenes dentro del territorio de las Islas Canarias, salvo que los productos se vinculen a otro de estos regímenes, o se reexporten fuera del archipiélago.

A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se entiende por régimen aduanero suspensivo cualquiera de los regímenes regulados en el Reglamento (CEE) número 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio de las Islas Canarias, en depósitos temporales o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84, apartado 1, letra a) del citado Reglamento.

(...)"

La referencias al Reglamento (CEE) número 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992 y al artículo 84, apartado1, letra a), deben efectuarse en la actualidad al CAU y al artículo 210 del mismo, que dispone:

"Las mercancías podrán incluirse en cualquiera de las siguientes categorías de regímenes especiales:

a) el tránsito, que incluirá el tránsito interno y el tránsito externo;

b) el depósito, que incluirá el depósito aduanero y las zonas francas;

c) destinos especiales, que incluirán la importación temporal y el destino final;

d) el perfeccionamiento, que incluirá el perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo."

Los regímenes aduaneros suspensivos a que se refiere el artículo 7.1.4º de la Ley 1/2011, son los regímenes especiales mencionados en el artículo 210 del CAU, entre los que se encuentra el régimen de perfeccionamiento activo y el régimen de depósito.

Por otra parte, el artículo 8 de la Ley 1/2011, regulador de la ultimación del régimen suspensivo, dispone en su apartado 1 lo siguiente:

"*1. El régimen suspensivo se ultima, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente por el consejero competente en materia tributaria, cuando:*

a) Se realice cualquiera de los supuestos que origina el devengo del impuesto.
b) Se exporten las labores de tabaco."

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que

- Previa autorización de la Agencia Tributaria Canaria, puede importarse bajo el régimen de perfeccionamiento activo o de depósito REF, cigarritos para ser objeto de las manipulaciones de encajillado, etiquetado, encelofanado, paletizado, retractilado y refrigeración destinadas a preparar los cigarritos importados para su distribución o reventa en Península y Portugal.

- Con independencia de que la importación de los cigarritos se realice o no al amparo del régimen de perfeccionamiento activo o cualquier otro régimen suspensivo, no supone el devengo del ILT la importación de cigarritos para su introducción en una fábrica del Impuesto, con el objeto de realizar las manipulaciones descritas por la entidad mercantil consultante y su posterior exportación.

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.

Santa Cruz de Tenerife, 30 de octubre de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN
Javier Armas González