CONSULTA TRIBUTOS REF Y TRIBUTOS PROPIOS
CONSULTA Nº 2010 (23/04/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias Impuesto sobre las Labores de Tabaco	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 8.2.1º, 11.2, 13.1.2º, 15.1.b), 28.2, 43, 65, 67.1 y 2.4º.a) y 74 Ley 20/1991; Arts. 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) y b) Ley 4/2012 Art. 14.2.2º.B) Real Decreto 2538/1994 Arts. 1, 7.1.3º, 8.1 y 17.3 Ley 1/2011 Decreto 314/2011

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante expresa que ha iniciado los trámites de solicitud de autorización de Depósito REF y de tienda libre de impuestos en la zona de embarque de un aeropuerto canario. Una vez obtenida la autorización pretende adquirir los bienes a comercializar, como comerciante minorista, en la tienda libre de impuestos a proveedores situados fuera de Canarias, procediendo a su importación. Dada la zona de embarque en la que estaría ubicada la tienda libre de impuestos, entregaría bienes a pasajeros en vuelos interinsulares como a viajeros en vuelos con destino fuera de Canarias. Consulta:

- Qué tributación tendrían en el IGIC las entregas de bienes en la tienda libre de impuestos.

- Qué consideraciones debe tener en cuenta al emitir la factura a cada tipo de viajeros.

- Qué consecuencias tendría en la tributación de la importación en Canarias del bien que posteriormente es entregado a pasajeros en vuelos interinsulares.

- El derecho a la deducción, antes del inicio de la actividad, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión o en la adquisición de servicios.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Las importaciones de bienes con destino a ser objeto de entrega en una tienda libre de impuestos se encuentran exentas del IGIC y, en su caso, del AIEM y del ILT, pues se vincula al régimen de depósito REF o, en caso de sujeción al ILT, a un depósito del Impuesto.

- La entrega de un bien a un pasajero con destino a un aeropuerto situado en Canarias, implicaría:

a) La previa desvinculación de dicho bien del régimen de depósito REF y, en su caso, del régimen de depósito del Impuesto, lo que supondría su salida de tales depósitos. Este hecho conllevaría la importación definitiva del bien sujeta al IGIC y, en su caso, al AIEM y al ILT, debiendo el importador (la persona titular de la autorización de tienda libre de impuestos), como sujeto pasivo, declarar estos tributos y el recargo minorista, en los términos descritos en el Título II del Reglamento de gestión (salvo que la autorización administrativa establezca la forma de declaración de las deudas tributarias devengadas).

b) La posterior entrega al pasajero estará sujeta al IGIC, pero exenta por disponer el sujeto pasivo de la consideración de comerciante minorista, y no sujeta al AIEM y al ILT. Tendría la entidad mercantil consultante la obligación de emitir factura o factura simplificada debiendo incluir la expresión "comerciante minorista", sin que resulte obligatorio consignar el número del vuelo o, en su defecto, el aeropuerto de destino.

- La entrega de un bien a un viajero con destino a un aeropuerto situado fuera de Canarias tendría las siguientes consecuencias:

a) Estaría exenta del IGIC por aplicación del artículo 11.2 de la Ley 20/1991 y el artículo 14.2.2º.B) del Real Decreto 2538/1994, no resultando aplicable la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012. Tendría la entidad mercantil consultante la obligación de emitir factura o factura simplificada no debiendo consignar la expresión "comerciante minorista", sino la indicación de que la operación está exenta o el precepto de la Ley 20/1991 que ampara la exención y el número del vuelo o, en su defecto, el aeropuerto de destino.

b) Estaría no sujeta al AIEM y al ILT.

c) La salida del bien del depósito REF no supondría la realización del hecho imponible importaciones ni en el IGIC ni en el AIEM. Tratándose de labores del tabaco, la salida del bien del depósito del Impuesto no supondría el devengo de la importación en el ILT, porque se ultima el régimen suspensivo con la exportación.

- La entidad mercantil consultante podrá deducir las cuotas del IGIC soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial.

En ningún caso, en el montante de las cuotas deducibles podrían incorporarse aquellas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se afecten exclusivamente a la actividad comercial por la que la entidad mercantil consultante esté incluido en el régimen especial de comerciantes minoristas; sí podría incorporar aquellas cuotas soportadas relativas a bienes o servicios que se utilicen en el desarrollo de la actividad comercial por la que la entidad mercantil consultante está o no acogido al citado régimen especial.

En ningún caso podrá proponer un porcentaje de deducción del 100 por cien, debiendo proponer un porcentaje que estuviera acorde con el volumen previsto de entregas a viajeros con destino a un aeropuerto situado fuera de Canarias respecto al volumen total de ventas.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM) e Impuesto sobre las Labores de 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante expresa que ha iniciado los trámites de solicitud de autorización de Depósito REF y de tienda libre de impuestos en la zona de embarque de un aeropuerto canario. Una vez obtenida la autorización pretende adquirir los bienes a comercializar, como comerciante minorista, en la tienda libre de impuestos a proveedores situados fuera de Canarias, procediendo a su importación. Dada la zona de embarque en la que estaría ubicada la tienda libre de impuestos, entregaría bienes a viajeros en vuelos interinsulares como a viajeros en vuelos con destino fuera de Canarias.

Consulta:

- Qué tributación tendrían en el IGIC, AIEM e ILT las entregas de bienes en la tienda libre de impuestos.

- Qué consideraciones debe tener en cuenta al emitir la factura a cada tipo de viajeros.

- Qué consecuencias tendría en la tributación de la importación en Canarias del bien que posteriormente es entregado a pasajeros en vuelos interinsulares.

- El derecho a la deducción, antes del inicio de la actividad, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión o en la adquisición de servicios.

SEGUNDO.- Aunque la entidad mercantil consultante, en relación a la tributación de las entregas de bienes en la tienda libre de impuesto, exclusivamente consulta respecto al IGIC, lo ampliamos al AIEM y al ILT, puesto que también consulta sobre las consecuencias en la tributación en la importación (sin mencionar a un tributo en concreto) de la entrega posterior del bien importado.

La entidad mercantil consultante ha planteado cuatro cuestiones que por razones de operatividad agruparemos en dos, a saber:

a) Tributación en el IGIC, AIEM e ILT de las importaciones para su introducción en un Depósito REF y un depósito del Impuesto, y consecuencias en el IGIC, AIEM e ILT, tanto desde el punto de vista de la tributación interior como como exterior, de la entrega de bienes en las tiendas libres de impuestos, diferenciando cuando el adquirente tiene como destino un aeropuerto sito en Canarias como cuando tiene como destino un aeropuerto situado fuera de Canarias.

b) Régimen de deducción, antes del inicio de la actividad, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión o en la adquisición de servicios.

El artículo 1, regulador del concepto de tiendas libres de impuestos, del Decreto 314/2011, de 24 de noviembre, por el que se regula el régimen de las tiendas libres de impuestos a los efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y la repercusión en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco (en adelante, Decreto 314/2011), dispone:

> "*Se consideran tiendas libres de impuestos, a los efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, los establecimientos comerciales situados en puertos y aeropuertos que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Decreto, vendan artículos al por menor libres de impuestos a viajeros que los transporten como equipaje personal, en un vuelo o travesía marítima, con destino fuera del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias.*
>
> *A los efectos de lo dispuesto en este Decreto, se entiende por viajero toda persona que, en vuelo o travesía marítima, abandona el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias. (...)"*

Por otra parte, el artículo 2 del Decreto 314/2011, regulador de las tiendas libres de impuestos, señala:

> "*La autorización de un establecimiento comercial como tienda libre de impuestos quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:*
>
> *a) La tienda debe estar situada en la zona de embarque, una vez pasados los controles de seguridad.*
> *(...)*
>
> *b) Debe funcionar exclusivamente como establecimiento minorista y tener reconocido el estatuto de depósito relativo a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Depósito REF).*
>
> *(...)*
>
> *c) Debe llevar un libro de existencias en el que registrarán las entradas y salidas de los artículos. Los asientos de cargo se justificarán con el Documento Único Administrativo (DUA) o con el documento de acompañamiento en que figure la tienda como lugar de entrega. Los de data permitirán diferenciar los distintos artículos vendidos a los viajeros y se probarán con los justificantes de las entregas de los artículos a los mismos.*
>
> *(...)"*

Por último, el apartado 4 del artículo 3 del Decreto 314/2011, regulador de la autorización de las tiendas libres de impuestos, dispone:

> "*4. La oficina gestora, a la vista del informe de los Servicios de Control, dictará resolución motivada autorizando o denegando la tienda libre de impuestos. La autorización de la tienda libre de impuesto supone también la concesión, a los efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, de la condición de depósito del Impuesto para cada uno de los locales que comprenda la autorización*."

De estos preceptos reglamentarios destacamos:

- La autorización como tienda libre de impuestos tiene incidencia en el IGIC, en el AIEM y en el ILT.

- De forma sintética, las tiendas libres de impuestos son aquellos establecimientos comerciales autorizados, situados en la zona de embarque de puertos o aeropuertos, en los que se venden bienes a viajeros que los transportan como equipaje personal en un vuelo o travesía marítima con destino fuera de Canarias.

- La autorización de las tiendas libres de impuestos, a efectos del IGIC y AIEM, requiere el previo reconocimiento como Depósito REF, con las consecuencias tributarias que ello conlleva.

- A efectos del ILT, la autorización de las tiendas libres de impuestos supone adquirir la condición de depósito del Impuesto, con las consecuencias tributarias que ello conlleva.

Antes de entrar en la contestación del primer grupo de cuestiones planteadas que hemos agrupado en una sola consulta, debemos efectuar dos matizaciones previas:

- Se trata de una tienda libre de impuestos sita en un aeropuerto; obviaremos, por tanto, las referencias a puertos contenida en la regulación de las tiendas libres de impuestos.

- Para evitar confusiones, utilizaremos el término "viajero" para referirnos, conforme a la normativa contenida en el Decreto 314/2011, a la persona que en un vuelo abandona el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias; y utilizaremos el término "pasajero" para referirnos a la persona que su vuelo tiene como destino un aeropuerto situado en Canarias.

Hechas las matizaciones, entramos ya en la contestación a la consulta, analizando, en un orden lógico y respecto de los tributos citados, la tributación de la importación de los bienes, su entrega al viajero/pasajero y las consecuencias que ello supone para la tributación de la importación.

Señala la entidad mercantil consultante que todas las mercancías destinadas a su venta en las tiendas libres de impuestos serán adquiridas fuera de Canarias, siendo, por tanto, objeto de importación; ello supone la vinculación del bien importado a un Depósito REF, a efectos del IGIC y, en su caso, del AIEM; y, de tratarse de labores del tabaco, a un depósito del Impuesto a efectos del ILT.

Desde la perspectiva del IGIC, dicha importación estaría exenta conforme a lo establecido en la letra b) del número 1 del artículo 15 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones en regímenes especiales de importación, que dispone:

> "*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."*

De estar sujeta la importación al AIEM, por tratarse de bienes incluidos en el Anexo I de la Ley 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 (en adelante, Ley 4/2014), estaría exenta por aplicación del artículo 74 de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

> *"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."*

Si el bien objeto de importación es una labor del tabaco (cigarros y cigarritos, cigarrillos, picadura para liar y demás tabaco para fumar), su importación estaría sujeta pero exenta al ILT conforme al artículo 6.2 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), que dispone:

> *"2. Estarán exentas las labores de tabaco destinadas a ser entregadas en las tiendas libres de impuestos y transportadas en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen por vía aérea o marítima a un territorio situado fuera del ámbito de aplicación del impuesto establecido en el artículo 2 de esta ley.*
>
> *(...)"*

Respecto a la entrega posterior de los bienes importados, debemos diferenciar dos supuestos:

- El pasajero adquirente tiene como destino un aeropuerto situado en Canarias

Una de las características de las tiendas libres de impuestos, conforme al artículo 1 del Decreto 314/2011, es que las adquisiciones deben ser efectuadas por viajeros que tengan como

destino un aeropuerto situado fuera de Canarias, lo cual pareciera imposibilitar la entrega a pasajeros en vuelos con destino un aeropuerto situado en Canarias. No obstante, nada impediría que la autorización administrativa del órgano competente de la Agencia Tributaria Canaria, permita que se pueda realizarse entregas de bienes a pasajeros en vuelos con destino un aeropuerto situado en Canarias; ahora bien, dicha entrega no se entendería efectuada bajo el amparo de tienda libre de impuestos, lo que supondría la previa desvinculación del bien del régimen de depósito REF y la posterior entrega al pasajero.

La desvinculación del bien del régimen de depósito REF implicaría, a efectos del IGIC y, en su caso, del AIEM, la importación definitiva de la mercancía que va ser objeto de entrega, conforme, respectivamente, a los artículos 8.2.1º y 67.2.4º.a) de la Ley 20/1991 que disponen:

- "*2. Sin perjuicio de lo previsto en el número 1 anterior 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."

- "*2. A los efectos del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias se entiende por el mismo lo siguiente:*
(...)
4º. Importación, la entrada definitiva o temporal de los bienes muebles corporales en el ámbito territorial de las Islas Canarias, cualquiera que sea su procedencia, el fin a que se destinen o la condición del importador.

Sin perjuicio de lo previsto en el número anterior, se considera también importación:

a) La autorización para el consumo en las Islas Canarias de los bienes que reglamentariamente se encuentren en cualquiera de los regímenes especiales a que se refiere el artículo 10 de la presente Ley **(esta referencia al artículo 10 es un error, debe hacerse al artículo 15)***, así como en Zonas y Depósitos Francos.*
Se producirá también el hecho imponible importación de bienes en los supuestos de incumplimiento de los requisitos establecidos para la concesión de los regímenes a que se refiere el párrafo anterior."

El desarrollo reglamentario del artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991 se encuentra en el artículo 9.2.1º del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dicta 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, que dispone:

"2. Sin perjuicio de lo previsto en el número anterior, se considerará también importación:

1.º 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.

La autorización para el consumo se concederá a solicitud del interesado y previo cumplimiento de los requisitos exigidos para ello en la legislación reguladora de cada uno de los regímenes mencionados.

Se producirá también el hecho imponible importación de bienes en los supuestos de incumplimiento de los requisitos establecidos para la concesión de los regímenes especiales descritos en este apartado 1.º."

La importación definitiva del bien supondrá, por tanto, la sujeción, en todo caso, al IGIC y, en su caso, al AIEM, debiendo la entidad mercantil consultante, como sujeto pasivo, liquidar estos tributos en los términos descritos en el Título II del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión); salvo que la autorización administrativa establezca la forma de declaración de las deudas tributarias devengadas.

La entidad consultante manifiesta que dispondría de la consideración de comerciante minorista, en este sentido, el artículo 88 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) dispone:

"El régimen especial de comerciantes minoristas se aplicará obligatoriamente a los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario que por el desarrollo de su actividad comercial tengan la consideración de comerciante minorista conforme a lo dispuesto en el apartado tres del artículo 50 de la presente ley."

Por otra parte, el artículo 90.Uno.b) de la Ley 4/2012 señala:

"Uno. La inclusión en el régimen especial del comerciante minorista supondrá:
(...)
b) Las importaciones de bienes sujetas y no exentas que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo por el margen mayorista que se incorpore en la entrega posterior de tales bienes, cuya exacción se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos siguientes.
Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el referido comerciante minorista.
La base imponible del recargo será igual a la suma de la base imponible del Impuesto General Indirecto Canario, que grave la importación de bienes, y de las cuotas del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias que, asimismo, se devenguen con motivo de tal importación.
Los tipos del recargo serán los previstos en el artículo 51.5 de la presente ley.
La liquidación y recaudación del recargo se efectuará conjuntamente con el Impuesto General Indirecto Canario que grave las importaciones de bienes efectuadas por los

sujetos pasivos incluidos en el régimen especial de comerciantes minoristas, y se ajustará a las normas establecidas para la exacción de dicho impuesto por la importación de bienes.
La carga de la prueba de que un bien importado por un sujeto pasivo incluido en el régimen especial de comerciante minorista no está destinado a su actividad comercial corresponde al propio sujeto pasivo importador."

La entidad mercantil consultante, respecto al IGIC y respecto a bienes que su importación no esté exenta o sujeta al tipo cero, tendrán obligación de declarar e ingresar la cuota del IGIC y el recargo minorista.

Tratándose de labores del tabaco cuya importación está sujeta al ILT, la entrega a un pasajero cuyo vuelo tiene como destino un aeropuerto situado en Canarias, también implicaría, al igual que en el IGIC y en el AIEM, la desvinculación de tales labores del régimen de depósito del Impuesto y la consiguiente salida del mismo, que supondría el devengo de la importación conforme al artículo 7.1.3º de la Ley 1/2011, y la obligación de liquidación en los términos establecidos en la regulación de IGIC, de acuerdo con el artículo 17.3 de la Ley 1/2011.

Los artículos de la Ley 1/2011 citados en el párrafo anterior disponen, respectivamente, lo siguiente:

- "*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."

- "*3. Las importaciones de labores del tabaco se liquidarán de acuerdo con lo establecido en la legislación del Impuesto General Indirecto Canario*."

Vistas las consecuencias en la tributación de las importaciones como resultado de la desvinculación de los bienes del régimen de Depósito REF y del régimen de depósito del Impuesto; procede ahora analizar la tributación de la entrega al pasajero.

La posterior entrega estaría, en su caso, no sujeta al AIEM y al ILT dado que se tratan de tributos monofásicos y ya han tributado, como hemos determinado, por la importación del bien.

En efecto, el artículo 65, regulador de la naturaleza del AIEM, dispone:

"El Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias es un impuesto estatal indirecto que contribuye al desarrollo de la producción de bienes en Canarias y que grava en fase única, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, la producción de bienes corporales y la importación de bienes de igual naturaleza en este territorio."

Por otra parte y respecto al ILT, el artículo 1, regulador de su naturaleza, de la Ley 1/2011 dispone:

"El Impuesto sobre las labores del tabaco es un tributo propio de naturaleza indirecta que grava, en fase única, la fabricación e importación de labores del tabaco de acuerdo con las normas establecidas en esta ley."

En cuanto a la tributación en el IGIC de la entrega al pasajero, la entidad consultante manifiesta que dispondrá de la consideración de comerciante minorista, lo que implica, como hemos indicado antes, que conforme al artículo 88 de la Ley 4/2012 se encuentra acogida al régimen especial de comerciantes minoristas.

El artículo 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 señala:

"Uno. La inclusión en el régimen especial del comerciante minorista supondrá:
a) La exención del Impuesto General Indirecto Canario de las entregas de bienes que realicen los comerciantes minoristas en el desarrollo de su actividad comercial, de acuerdo con lo dispuesto en el número 27º del apartado uno del artículo 50 de la presente ley."

El mencionado número 27º del apartado uno del artículo 50 dispone:

"*Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*

(...)

27º. Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.

La exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial.

(...)"

En definitiva, la entrega de bienes, en el desarrollo de su actividad comercial, a pasajeros con destino otro aeropuerto sito en Canarias, se encontraría sujeta al IGIC pero exenta por aplicación de los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012.

Respecto a la factura que debe emitir, el artículo 59 de la Ley 20/1991, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos del IGIC, dispone lo siguiente en la letra b) de su número 1:

"1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:
(...)
b) Expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. "

Las normas generales a que se refiere este precepto están contenidas en la actualidad en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación); debiéndose tener en cuenta que en su disposición adicional segunda dispone lo siguiente:

"*En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración tributaria canaria. Asimismo, en cuanto a las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, las referencias se entenderán hechas al citado tributo y a las autoridades locales de las Ciudades de Ceuta y Melilla. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de la coordinación que resulte necesaria entre las citadas Administraciones.*

Sin perjuicio de las menciones contenidas en los artículos 6 y 7, las normas de gestión del Impuesto General Indirecto Canario determinarán las menciones específicas que deben contener las facturas que documenten las operaciones sujetas al Impuesto, así como los requisitos de autorización para el cumplimiento de las obligaciones de expedir y conservar facturas realizadas por destinatarios o terceros establecidos fuera de las Islas Canarias.

(...)"

Los artículos 6 y 7 del Reglamento de facturación regulan, respectivamente, el contenido de las facturas y de las facturas simplificadas. El artículo 6 del Reglamento de facturación regula los datos o requisitos que deben contener las facturas, entre los que se encuentran el tipo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones y la cuota tributaria que se repercuta. Puesto que, como hemos indicado anteriormente, estamos ante una entrega exenta no cabe consignar tales datos en la factura que emita un comerciante minorista por la entrega en el desarrollo de su actividad comercial.

Si acudimos al artículo 7 del Reglamento de facturación, regulador del contenido de las facturas simplificadas, se expresa que deberán incluir, entre otros datos o requisitos, el tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión "IVA incluido".

Dado que las entregas que un comerciante minorista realiza en el desarrollo de su actividad comercial están exentas, no cabe consignar en la factura ni el tipo impositivo aplicado ni la expresión "IGIC incluido" (hay que recordar que las referencias al IVA se entienden realizadas al IGIC).

Por otra parte, y tratándose de cualquier operación exenta, el artículo 6.1.j) del Reglamento de facturación exige que se haga constar una referencia a la disposición comunitaria o de la regulación nacional que ampare la exención, o simplemente la indicación de que la operación está exenta. Esta exigencia también resulta trasladable a las facturas simplificadas de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.1.i) del Reglamento de facturación. Pues bien, este requisito tratándose de una operación exenta por aplicación de lo dispuesto en los

artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, se cumple consignando obligatoriamente la expresión "comerciante minorista", de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo de la Disposición adicional segunda del Reglamento de facturación y el artículo 48 del Reglamento de gestión que dispone:

"*1. Sin perjuicio de las obligaciones formales específicas establecidas en la Sección 5ª anterior y en los Títulos III y IV de este Reglamento, los empresarios o profesionales estarán obligados a:*
(...)

b) Expedir y entregar facturas por sus operaciones y conservar copia de las mismas. (…)

2. Lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 1 del presente artículo se ajustará al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Las referencias que en el citado Reglamento se hacen al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última, deben entenderse hechas al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración Tributaria Canaria.

(...)

Sin perjuicio de lo establecido en el Reglamento citado en el primer párrafo de este apartado y en el presente Capítulo, se establecen las siguientes singularidades en materia de facturación:

a) En las facturas emitidas por los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas por las entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial, deberán hacer constar la expresión "Comerciante minorista".

(...)"

En definitiva, en las entregas de bienes a pasajeros con destino un aeropuerto situado en Canarias tendría la entidad mercantil consultante la obligación de emitir facturas o facturas simplificadas con los datos y requisitos establecidos, respectivamente, en los artículos 6 y 7 del Reglamento de facturación, con el requisito añadido que deben consignar la expresión "comerciante minorista".

El apartado 3 del artículo 4 del Decreto 314/2011 dispone:

"3. Las tiendas libres de impuestos deben conservar, durante el plazo de prescripción del Impuesto, los justificantes de las entregas realizadas, en los que deberán constar la fecha de la entrega, la descripción de los artículos vendidos y el número del vuelo o de la travesía marítima o, en su defecto, el aeropuerto o puerto de destino."

El término justificante de entrega se refiere a la factura o factura simplificada; no obstante, y puesto que la entrega que estamos analizando no se realiza al amparo de una tienda libre de impuestos, no resultaría preciso consignar el número del vuelo o, en su defecto, el aeropuerto de destino.

- El viajero tiene como destino un aeropuerto situado fuera de Canarias.

Esta entrega sí se realiza bajo el régimen de tienda libre de impuestos.

El artículo 11.2 de la Ley 20/1991 dispone:

"*Están exentas:*
(...)
2. Las entregas de los bienes, enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien exportados definitivamente, a Terceros Países por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.
Cuando se trate de entregas de bienes a viajeros residentes en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier Estado miembro de la CEE o en Terceros Países, la exención solo alcanzará aquellas operaciones que se refieran a los bienes y se efectúen en las condiciones que se determinen reglamentariamente.
(...)"

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra recogido en el artículo 14.2.2º.B) del Real Decreto 2538/1994, que dispone:

"2. Las entregas de los bienes enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o bien exportados definitivamente a Países terceros por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste, cuando se cumplan las condiciones y requisitos señalados a continuación.
La exención establecida en este número 2 no comprende las entregas de bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado del adquirente.
Los requisitos que condicionan la exención son, en cada caso, los siguientes:
1º. Expediciones de carácter comercial.
(...)
2º. Régimen de viajeros.
A) Exportación de bienes conducidos por viajeros.
(...)
B) Tiendas libres de impuestos.

Están exentas las entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos que, bajo control de la Administración, existan en los puertos y aeropuertos, así como las efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegación internacional."

Nos encontramos ante una entrega de bien sujeta al IGIC pero exenta por el artículo 11.2 de la Ley 20/1991.

Dado que la entrega se realizaría en el desarrollo de la actividad comercial y la entidad mercantil consultante tendría la consideración de comerciante minorista, la cuestión es determinar si también la entrega al viajero estaría exenta por aplicación de los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012; es decir, si sería aplicable una doble exención en la entrega al viajero, con el matiz importante de que la exención del artículo 11.2 es "plena" (permite ejercer el derecho a la deducción) y la exención del comerciante minorista es "limitada" (no permite ejercer el derecho a la deducción).

La respuesta es negativa. En efecto, no cabe aplicar la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 respecto a la entrega de un bien que no ha sido importado de manera definitiva. Conforme al artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991, reproducido con anterioridad, la salida de un bien de un depósito REF supondría una importación del mismo si va ser objeto de consumo en las Islas Canarias. En la entrega a un viajero se presume su consumo fuera de tal territorio; en este sentido, el artículo 4.2 del Decreto 314/2011 dispone:

"*En las entregas realizadas por las tiendas libres de impuestos, la consideración de exportador la tendrá el viajero, no teniendo obligación de presentar declaración escrita de exportación por los artículos que transporte como equipaje personal*."

Sin entrar en las razones técnicas de la existencia del régimen especial de comerciantes minoristas (en especial el análisis de la naturaleza del denominado recargo minorista al que están sometidas las importaciones, conforme al artículo 90.Uno.b) de la Ley 4/2012) que haría la respuesta a la presente consulta excesivamente prolija, hemos de concluir que, en el caso de bienes introducidos en el archipiélago canario, no puede estar exenta, por aplicación de los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, la entrega de un bien por parte de un comerciante minorista en el desarrollo de su actividad comercial, cuando el bien no ha sido objeto previamente de importación definitiva en Canarias y, por tanto, no está sometida al recargo minorista.

Aunque no ha sido objeto de consulta, a igual conclusión se llegaría en el supuesto de adquisición interior de bienes para su introducción en un depósito REF (tienda libre de impuestos), exenta por aplicación del artículo 13.1.1º de la Ley 20/1991, y su posterior entrega a un viajero. La salida del depósito no tiene la consideración de importación dado que el bien entregado no se consumirá en Canarias, conforme al artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991, por lo que a la entrega efectuada en la tienda libres de impuestos, siendo el adquirente un viajero con destino un aeropuerto situado fuera de Canarias, no le resultaría aplicable la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012

En relación al AIEM, la entrega estaría no sujeta al mismo porque la entidad mercantil consultante no es el productor de dicho bien, conforme a los artículos 65, reproducido con anterioridad, y 67.1 de la Ley 20/1991, que dispone:

- *"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 IV de la presente Ley producidos por ellos mismos. Igualmente estará sujeta al Arbitrio la importación de los bienes incluidos en el citado Anexo."*

Desde el día de 1 de julio de 2014, y como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 4/2014, la referencia al Anexo IV debe entenderse efectuada al Anexo I de la Ley 4/2014.

En cuanto al ILT, dicha entrega no supone el devengo de la importación porque se realiza en régimen suspensivo, conforme al reproducido anteriormente artículo 7.1.3º de la Ley 1/2011, regulador del devengo en las importaciones.

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

"*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."

La entrega al viajero no tiene incidencia en relación al hecho imponible importaciones en el IGIC y en el AIEM. En efectos, en relación al IGIC, la salida del depósito no tendría la consideración de importación dado que el bien entregado no se consumirá en Canarias, conforme al artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991; en relación al AIEM , se llegaría a la misma conclusión que en el IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 67.2.4º.a) de la Ley 20/1991.

En cuanto a la factura a emitir, se reitera lo expuesto en el análisis de esta materia efectuada en el supuesto de las entregas de bienes a pasajeros, con las siguientes matizaciones;

- No cabe consignar la expresión "comerciante minorista".
- Debe hacerse indicación de que la operación está exenta o al precepto de la Ley 20/1991 que ampara la exención.
- Resultaría preciso consignar el número del vuelo o, en su defecto, el aeropuerto de destino.

Entramos a continuación a analizar la segunda consulta efectuada: derecho a la deducción, antes del inicio de la actividad, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión o en la adquisición de servicios.

El artículo 28.2 de la Ley 20/1991 dispone:

> *"2. Solo podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos que, teniendo la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley, hayan iniciado efectivamente la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.*
>
> *No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en esta Ley."*

Este precepto establece una regla general de carácter temporal: los sujetos pasivos que hayan adquirido la condición de empresarios o profesionales, podrán comenzar a ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas una vez hayan comenzado la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

No obstante, también fija una regla especial: se puede comenzar a ejercer el derecho a la deducción con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta deducción anticipada está condicionada a los requisitos recogidos en el artículo 43 de la Ley 20/1991 y su desarrollo reglamentario.

El mencionado artículo 43 dispone:

"1. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en el artículo 43 bis siguiente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.

2. Las deducciones a las que se refiere el apartado anterior se practicarán aplicando el porcentaje que proponga el empresario o profesional a la Consejería de Hacienda del Gobierno Autónomo de Canarias, salvo en el caso de que esta última fije uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales.

Tales deducciones se considerarán provisionales y estarán sometidas a las regularizaciones previstas en el artículo 43 bis de esta Ley.

3. Los empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución de las cuotas que sean deducibles en virtud de lo establecido en el presente artículo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 45 de esta Ley.

4. Los empresarios que, en virtud de lo establecido en esta Ley, deban quedar sometidos al régimen especial de los comerciantes minoristas desde el inicio de su actividad comercial, no podrán efectuar las deducciones a que se refiere este artículo en relación con las actividades incluidas en dicho régimen.
(...)"

Debemos destacar el contenido del número 4 de este artículo 43, donde se establece una incompatibilidad entre el régimen especial de comerciantes minoristas y el régimen de deducción con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicio.

En la parte de la presente consulta en la que hemos analizado la tributación de las entregas de bienes en la tienda libre de impuesto, determinamos que la entidad mercantil consultante estaría incluida en el régimen especial de comerciantes minoristas respecto a las entregas a pasajeros con destino a un aeropuerto situado en Canarias. Ahora bien, también determinamos que por las entregas de bienes a viajeros con destino un aeropuerto situado fuera de Canarias no estaría acogida al citado régimen especial; por tanto, la incompatibilidad prevista en el artículo 43.4 no es completa, puesto que no impide que la entidad mercantil consultante puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes derivadas de su actividad comercial; ahora bien, en ningún caso en el cómputo de dichas cuotas pueden incluirse aquellas correspondientes a la adquisición o importación de bienes o servicios que se

afecten exclusivamente a la actividad comercial acogida al régimen especial de comerciantes minoristas.

Partiendo que la autorización administrativa de tienda libre de impuestos permitiría la entrega a pasajeros con destino a un aeropuerto situado en Canarias, conforme a lo establecido en el apartado 2 del artículo 43 que nos ocupa, el porcentaje de deducción que debe proponer a la Agencia Tributaria Canaria nunca podrá ser el 100 por cien, debiendo proponer un porcentaje inferior que estuviera acorde con el volumen previsto de entregas a viajeros con destino a un aeropuerto situado fuera de Canarias respecto al volumen total de ventas.

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

- Las importaciones de bienes con destino a ser objeto de entrega en una tienda libre de impuestos se encuentran exentas del IGIC y, en su caso, del AIEM y del ILT, pues se vincula al régimen de depósito REF o, en caso de sujeción al ILT, a un depósito del Impuesto.

- La entrega de un bien a un pasajero con destino a un aeropuerto situado en Canarias, implicaría:

a) La previa desvinculación de dicho bien del régimen de depósito REF y, en su caso, del régimen de depósito del Impuesto, lo que supondría su salida de tales depósitos. Este hecho conllevaría la importación definitiva del bien sujeta al IGIC y, en su caso, al AIEM y al ILT, debiendo el importador (la persona titular de la autorización de tienda libre de impuestos), como sujeto pasivo, declarar estos tributos y el recargo minorista, en los términos descritos en el Título II del Reglamento de gestión (salvo que la autorización administrativa establezca la forma de declaración de las deudas tributarias devengadas).

b) La posterior entrega al pasajero estará sujeta al IGIC, pero exenta por disponer el sujeto pasivo de la consideración de comerciante minorista, y no sujeta al AIEM y al ILT. Tendría la entidad mercantil consultante la obligación de emitir factura o factura simplificada debiendo incluir la expresión "comerciante minorista", sin que resulte obligatorio consignar el número del vuelo o, en su defecto, el aeropuerto de destino.

- La entrega de un bien a un viajero con destino a un aeropuerto situado fuera de Canarias tendría las siguientes consecuencias:

a) Estaría exenta del IGIC por aplicación del artículo 11.2 de la Ley 20/1991 y el artículo 14.2.2º.B) del Real Decreto 2538/1994, no resultando aplicable la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012. Tendría la entidad mercantil consultante la obligación de emitir factura o factura simplificada no debiendo consignar la expresión "comerciante minorista", sino la indicación de que la operación está exenta o el precepto de la Ley 20/1991 que ampara la exención y el número del vuelo o, en su defecto, el aeropuerto de destino.

b) Estaría no sujeta al AIEM y al ILT.

c) La salida del bien del depósito REF no supondría la realización del hecho imponible importaciones ni en el IGIC ni en el AIEM. Tratándose de labores del tabaco, la salida del bien del depósito del Impuesto no supondría el devengo de la importación en el ILT, porque se ultima el régimen suspensivo con la exportación.

- La entidad mercantil consultante podrá deducir las cuotas del IGIC soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial.

En ningún caso, en el montante de las cuotas deducibles podrían incorporarse aquellas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se afecten exclusivamente a la actividad comercial por la que la entidad mercantil consultante esté incluido en el régimen especial de comerciantes minoristas; sí podría incorporar aquellas cuotas soportadas relativas a bienes o servicios que se utilicen en el desarrollo de la actividad comercial por la que la entidad mercantil consultante está o no acogido al citado régimen especial.

En ningún caso podrá proponer un porcentaje de deducción del 100 por cien, debiendo proponer un porcentaje que estuviera acorde con el volumen previsto de entregas a viajeros con destino un aeropuerto situado fuera de Canarias respecto al volumen total de ventas.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 23 de abril de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS
Fermín Delgado García