Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 4 Ley 20/1991 Art. 10.1.28) y 10.1.3 Ley 20/1991 Art. 27.1.4º Ley 20/1991 Art. 67.1 y 67.2 Ley 20/1991 Art. 70.4, 71 y 72 Ley 20/1991 Art. 83.4 Ley 20/1991 Art. 85.1 y 2 Ley 20/1991 Anexos IV y V Ley 20/1991 D.A.Duodéc.Oct.Uno.3 Ley 20/1991 Art. 7 y 14 D. 34/2002

CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad consultante manifiesta ser una entidad descentralizada de la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación del Gobierno de Canarias, que aglutina a las Bodegas de la zona Ycoden-Daute-Isora y también a los viticultores de esta misma zona.

Una de las actividades que realiza la entidad es la de elaboración y venta de vino, y, precisamente, sobre esta actividad realiza las siguientes consultas:

¿La elaboración y venta de vino está sujeta y no exenta de AIEM, al tipo del 0 % por estar incluida en la partida estadística 2204?

¿Si la actividad de elaboración y venta de vino está sujeta y no exenta de AIEM por lo planteado en el punto anterior, esto daría lugar a que todo el AIEM soportado sea deducible tanto el pagado por las importaciones como el pagado en operaciones interiores?

¿En las facturas de venta de vino se debería poner la liquidación del AIEM al 0 %?

¿La venta de vino está sujeta y no exenta de IGIC al tipo del 5 %?

¿Existiría incompatibilidad en la aplicación del IGIC y del AIEM o, por el contrario, los dos impuestos son aplicables a la misma actividad?

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Que las entregas interiores de vino no están exentas del IGIC, salvo que sea de aplicación la exención que, con carácter general, corresponde a los sujetos pasivos, personas físicas, cuyo volumen de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido del límite de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991.

Tercero.- Que estas entregas de vino se encuentran simultáneamente sujetas al AIEM, al tratarse de un bien clasificado en la partida 2204 del Arancel Aduanero de las Comunidades Europeas (*Vino de uvas; incluso encabezado; mosto de uva; excepto el de la partida n.º 2009*), incluida en el anexo IV de la Ley 20/1991, si bien estas entregas estarán exentas del Impuesto al incluirse la citada partida también en el anexo V de la citada Ley 20/1991, por lo que resulta improcedente la aplicación del tipo cero del AIEM y la correspondiente consignación en factura.

Cuarto.- Que el AIEM soportado en la adquisición o importación de bienes utilizados en la realización de las entregas interiores de vino por los viticultores no podrá ser objeto de devolución por la Administración Tributaria Canaria. Sin embargo, sí podrá serlo el soportado en

la adquisición o importación de bienes utilizados en la realización de las entregas exentas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 71 y 72 de la Ley 20/1991. Ahora bien, si los bienes se utilizan simultáneamente en la producción de vino con destino a una entrega exenta por aplicación de lo dispuesto en los artículos 71 y 72 de la Ley 20/1991, el sujeto pasivo sólo podrá solicitar la devolución del AIEM soportado por la proporción que representan estas entregas exentas respecto a las totales producidas por el viticultor.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante manifiesta ser una entidad descentralizada de la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación del Gobierno de Canarias, que aglutina a las Bodegas de la zona Ycoden-Daute-Isora y también a los viticultores de esta misma zona.

Una de las actividades que realiza la entidad es la de elaboración y venta de vino, y, precisamente, sobre esta actividad realiza las siguientes consultas:

¿La elaboración y venta de vino está sujeta y no exenta de AIEM, al tipo del 0 % por estar incluida en la partida estadística 2204?

¿Si la actividad de elaboración y venta de vino está sujeta y no exenta de AIEM por lo planteado en el punto anterior, esto daría lugar a que todo el AIEM soportado sea deducible tanto el pagado por las importaciones como el pagado en operaciones interiores?

¿En las facturas de venta de vino se debería poner la liquidación del AIEM al 0 %?

¿La venta de vino está sujeta y no exenta de IGIC al tipo del 5 %?

¿Existiría incompatibilidad en la aplicación del IGIC y del AIEM o, por el contrario, los dos impuestos son aplicables a la misma actividad?

SEGUNDO.- Para comenzar, ha de señalarse que el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM), es un impuesto derivado del REF, que se caracteriza por ser un tributo estatal de naturaleza indirecta, que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF, las siguientes operaciones: a) la producción en Canarias, de los bienes corporales recogidos en la lista de bienes del Anexo IV de la Ley 20/1991, de 7 de junio; y b) la importación, en el mismo territorio, de los mismos bienes corporales, cualquiera que sea su procedencia, el fin que se destinen y la condición del importador.

No es esta contestación el lugar idóneo para examinar con todo detalle la estructura jurídica de este Impuesto. Desde la perspectiva que aquí interesa, sí debe destacarse que en el AIEM existen distintos grupos de exenciones: a) unas que afectan tanto a las operaciones de producción como a las importaciones (art. 70, números 1, 2 y 3 en conjunción con el art. 73.3.1º de la Ley 20/1991), b) otras que afectan sólo a las operaciones de producción (Anexo V de la Ley 20/1991), c) unas terceras que afectan únicamente a las importaciones (art. 73 y 74 de la Ley 20/1991), y, por último, d) las relativas a las exportaciones y operaciones asimiladas a las mismas (art. 71 y 72 de la Ley 20/1991).

Son tres las cuestiones que el consultante plantea con relación a la aplicación de este Impuesto:

1. <u>La sujeción del vino al AIEM</u>

Ante todo, debe insistirse que la sujeción al AIEM de la importación de un bien depende de su inclusión o no en alguna de las partidas del anexo IV de la Ley 20/1991. Refiriéndonos al vino, que es por el que se nos consulta, el Anexo IV de la Ley contiene la siguiente partida:

"2204 Vino de uvas; incluso encabezado; mosto de uva; excepto el de la partida n.º 2009".

Por lo tanto, es claro que la importación de vino está sujeta al AIEM, y lo está al tipo del 0 por 100 (Anexo IV de la Ley 20/1991) que es el que ha establecido la Ley 20/1991 para estas mercancías.

Por su parte, el anexo V de esta misma Ley incluye la partida 2204 dentro de las que están exentas del Impuesto por su entrega interior (artículo 70.4 de la Ley 20/1991).

Con lo cual, resulta:

- Primero, que la importación de vino de uvas, incluso encabezado, mosto de uva, excepto el de la partida n.º 2009, está sujeta al AIEM al tipo del 0 por 100. Y

- Segundo, que la entrega interior de estos vinos están exentos del AIEM

En todo caso, hay que tener en cuenta:

1º) Que la nota explicativa del Arancel Aduanero de las Comunidades Europeas precisa a este respecto que:

"*I) Vino de uvas frescas.*

El vino clasificado en esta partida es exclusivamente el producto final de la fermentación alcohólica del mosto de uva fresca.

Esta partida comprende:

1) El vino propiamente dicho (vino tinto, rosado, clarete, blanco).

2) El vino encabezado.

3) El vino espumoso, que es vino con dióxido de carbono, bien como consecuencia de la fermentación en recipiente cerrado (vino espumoso propiamente dicho), bien por adición artificial del dióxido de carbono (vino espumoso gaseado).

4) El vino generoso (cualificado también como vino de postre, vino de licor, etc.), que es vino de contenido alcohólico elevado, obtenido generalmente de mostos ricos en azúcar de la que sólo una parte se ha transformado en alcohol por la fermentación; se obtiene, a veces, añadiendo mostos concentrados, mistelas o alcohol. Entre los vinos generosos se pueden citar los de Canarias, Chipre, Lacrima Christi, Madera, Málaga, Marsala, Oporto, Malvasia, Samos, Jerez, etc.

Se excluyen de esta partida:

a) Las bebidas a base de vino de la partida 22.05.

b) Los medicamentos de las partidas 30.03 ó 30.04.

II) Mosto de uva.

Se llama mosto de uva al producto que resulta del pisado de la uva fresca. Es un líquido amarillo verdoso, turbio debido a las partículas vegetales que tiene en suspensión, de sabor azucarado, que contiene en disolución mezclas de azúcares (glucosa y fructosa (levulosa)), ácidos (tartárico, maleico, etc.), sustancias minerales, albuminoideas y mucilaginosas y los principios que constituyen el bouquet del vino, es decir, su sabor y su olor característicos.

Abandonado a sí mismo, el mosto fermenta espontáneamente sin adición de levadura; los azúcares que contiene se transforman en alcohol y el producto final de esta fermentación es el vino.

Se puede impedir la tendencia natural del mosto a fermentar por una operación llamada apagado, que consiste bien en dificultar la fermentación del mosto, bien en detenerla completamente.

El apagado del mosto se puede efectuar de diferentes maneras:

1) Por la acción del ácido salicílico u otros antisépticos.

2) Impregnándolo con dióxido de azufre.

3) Por adición de alcohol. Los mostos apagados por este procedimiento suelen consumirse como vinos sin más transformación. Algunos, conocidos con el nombre de mistelas, se utilizan en la fabricación de vino, vinos generosos, aperitivos, etc.

4) Por refrigeración.

Debe destacarse que este grupo comprende el mosto de uvas parcialmente fermentado, apagado o sin apagar, así como el mosto sin fermentar, con alcohol añadido, ambos productos con un grado alcohólico volumétrico que excede de 0,5% vol.

Se excluyen de esta partida el jugo (zumo) y el mosto de uva, incluso concentrados, sin fermentar o cuyo grado alcohólico volumétrico sea inferior o igual a 0,5% vol (partida 20.09).”

2º) Que el Decreto 2484/1967, de 21 de septiembre, por el que se aprueba el texto del Código Alimentario Español, define el vino como “*la bebida alcohólica resultante de la fermentación, total o parcial de la uva fresca o de su mosto.”*

2. La devolución de las cuotas soportadas del AIEM

Los números 1 y 2 del artículo 85 de la Ley 20/1991 ordena:

“*1. Los sujetos pasivos tendrán derecho a la devolución de las cuotas del arbitrio que, devengadas con arreglo a derecho, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones realizadas, en la medida en que los bienes adquiridos o importados se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas del arbitrio, o bien en la realización de operaciones descritas en los artículos 71 y 72 de esta ley, incluso cuando los envíos o exportaciones no estén sujetos al arbitrio.*

2. No podrán ser objeto de devolución las cuotas soportadas por la importación de bienes incluidos en el anexo V de la presente Ley, salvo que tales bienes se utilicen en la realización de las operaciones descritas en los artículos 71 y 72 de la presente Ley, incluso cuando los envíos o exportaciones no estén sujetos al Arbitrio.”

En términos muy generales, puede decirse que las operaciones a que se refieren los artículos 71 y 72 de la Ley 20/1991 son el envío o exportación de mercancías con carácter definitivo al exterior de las islas Canarias, el suministro o incorporación de las mercancías a ciertos buques y aeronaves, a regímenes diplomáticos y similares y su introducción en zonas sujetas a regímenes especiales. Salvo la operación a las que nos referiremos luego de que los viticultores destinen todo o parte de su producción a la exportación, las otras mencionadas no tienen ninguna relevancia en la resolución de la presente consulta vinculante, por lo que no las examinaremos en esta contestación.

El instante, en su escrito de consulta, plantea, en concreto, la posibilidad de deducir las cuotas de AIEM soportadas en la adquisición o importación de bienes. Obvio es decir que en este Impuesto

no cabe la deducción de las cuotas soportadas de AIEM, ya que al encontrarnos ante un impuesto monofásico, la Ley 20/1991 no contempla, en su regulación, ningún mecanismo de deducción de cuotas como el existente en el IGIC. Sin perjuicio de ello, la Ley sí regula la devolución del AIEM en determinados casos. Sintetizando, los objetivos de estas devoluciones son dos:

- De una parte, evitar supuestos de sobreimposición en entregas interiores sujetas y no exentas de AIEM de bienes que incorporen, vía precio, el AIEM soportado en las importaciones o adquisiciones de elementos incorporados en su proceso fabril.

- De otra, eliminar la carga tributaria del AIEM en bienes destinados a la exportación.

Refiriéndonos al objeto de la consulta, ya hemos dicho que se encuentran sujetas al AIEM tanto las importaciones de vino como las entregas interiores realizadas por los empresarios productores del mismo. También hemos precisado que la entrega interior se encuentra exenta del tributo. Por ello, al estar exenta esta entrega interior, no se cumple el requisito para proceder a la devolución de las cuotas soportadas de AIEM, que exige que el bien se utilice en la realización de operaciones sujetas y no exentas del mismo impuesto.

Ahora bien, si toda o parte de la producción de los empresarios productores del vino se destina a las entregas exentas, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 71 y 72 de la Ley 20/1991, podrán, sin duda, solicitar la devolución de las cuotas de AIEM soportadas en la adquisición o importación de bienes utilizados en la producción. Así lo establece el artículo 7 del Decreto 34/2002, de 8 de abril, por el que aprueban las normas de desarrollo del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias:

"1. Las cuotas del Arbitrio soportadas en la adquisición o importación de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones sujetas y no exentas del Arbitrio, o bien en la realización de operaciones exentas del Arbitrio por exportación, operación asimilada o por tratarse de una operación relativa a Zonas, Depósitos Francos, Depósitos y regímenes especiales de importación, podrán ser devueltas íntegramente al productor que las haya soportado.

2. Las cuotas del Arbitrio soportadas en la adquisición o importación de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones no sujetas al Arbitrio, no podrán ser objeto de devolución.

3. Las cuotas del Arbitrio soportadas en la adquisición o importación de bienes utilizados sólo en parte en la realización de operaciones sujetas y no exentas del Arbitrio, o bien en la realización de operaciones exentas del Arbitrio por exportación, operación asimilada o por tratarse de una operación relativa a Zonas, Depósitos Francos, Depósitos y regímenes especiales de importación, podrán ser devueltas al productor en la proporción en que se realice aquella utilización.

4. Las devoluciones a que se refiere este artículo se ajustarán a las siguientes normas procedimentales:

a) Será competente para la devolución el órgano gestor del Arbitrio correspondiente al domicilio fiscal del solicitante de la devolución, o donde radique el establecimiento permanente principal de éste.

b) Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al año natural inmediatamente anterior. Dicha solicitud deberá presentarse en el plazo de los tres primeros meses del año natural siguiente.

c) Junto con el modelo de solicitud de devolución, que será aprobado por la Consejería competente en materia de hacienda, los interesados deberán aportar las facturas recibidas originales completas, cumplimentadas conforme a la normativa general que resulta de aplicación, o bien los documentos originales acreditativos del pago del Arbitrio a la importación, así como una declaración responsable en la que se señale el porcentaje de afectación de los productos adquiridos a las actividades sujetas y no exentas del Arbitrio, o bien exentas por exportación, operación asimilada o por tratarse de una operación relativa a Zonas Francas, Depósitos Francos y regímenes especiales de importación. Las mencionadas facturas o documentos acreditativos del pago a la importación deberán ser devueltos a los interesados cuando éstos así lo soliciten, una vez realizadas las comprobaciones oportunas y haciendo constar sobre los mismos las expresiones "AIEM SOLICITADO CON FECHA ...".

d) En el procedimiento de devolución se tendrá en cuenta, cuando proceda, la cuantía de los módulos de consumo de combustible a los que se refiere el artículo 5º.2 anterior.

e) La resolución del procedimiento de devolución deberá notificarse en el plazo máximo de seis meses a partir de la fecha de la presentación de la solicitud, salvo remisión del expediente a los Servicios de Inspección tributaria con inicio de actuaciones inspectoras durante el plazo citado para la comprobación de dicha devolución, en cuyo caso regirán las normas establecidas con carácter general en el procedimiento inspector. La falta de notificación expresa en el plazo mencionado, con la salvedad indicada, implicará que se tenga la solicitud por desestimada.

5. No obstante lo dispuesto en los números 1, 2 y 3 de este artículo, en ningún caso podrán ser objeto de devolución las cuotas soportadas por la importación de bienes incluidos en el anexo V de la Ley 20/1991, de 7 de junio."

3.- Las facturas de las operaciones

El artículo 88.1 de la Ley 20/1991 enumera las distintas obligaciones correspondientes a los sujetos pasivos del AIEM, y entre ellas, letra b), establece la de expedir y entregar facturas de las operaciones sujetas al Arbitrio, adaptadas a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

Estas normas son, de un lado, el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, el cual fue aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y, de otro, el Decreto 34/2002, de 8 de abril, por el que se aprueban las normas de desarrollo del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.

El Reglamento que regula las obligaciones de facturación no hace ninguna alusión expresa al AIEM, mientras que el Decreto 34/2002, en su artículo 14, al referirse a la normativa aplicable a la facturación en el AIEM, dispone:

"La expedición y entrega de facturas, incluso por vía telemática, en las operaciones realizadas por los sujetos pasivos del Arbitrio, así como la conservación de copia de las mismas, se ajustarán a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a

los empresarios. La repercusión del Arbitrio deberá realizarse de manera independiente haciendo constar la base imponible, el tipo impositivo y la cuota tributaria. No obstante, los productores por sus operaciones sujetas y no exentas al Arbitrio están autorizados a emitir las facturas con la expresión «AIEM incluido», salvo que el destinatario exija factura completa para poder solicitar las correspondientes devoluciones."

Por tanto, todas las facturas emitidas por empresarios y profesionales deberán contener los requisitos y datos previstos en el artículo 6 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación, aprobado, como hemos dicho, por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

TERCERO.- Por lo que respecta a las cuestiones relativas al IGIC que plantea el consultante, debemos tener en cuenta que el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece:

"Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."

Y que el número 2 de este mismo artículo dispone:

"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 tanto, cualquier importación o entrega interior de vino realizada por un viticultor está sujeta al IGIC. El problema jurídico que aquí se suscita es si la venta interior del viticultor puede considerarse venta de un minorista y entenderse exenta del IGIC por este concepto.

El artículo 10.3 de la Ley 20/1991 establece que, a los efectos del IGIC, se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los dos requisitos siguientes:

"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.

Ninguna duda parece existir en cuanto a que los viticultores no cumplen con el primero de estos requisitos: al realizar ellos mismos la elaboración del vino, es evidente que el producto que comercializan lo han sometido ellos mismos a un proceso de elaboración por lo que, difícilmente, pueden ser considerados, a efectos del IGIC, como comerciantes minoristas. Por ello, sus ventas interiores están sujetas al Impuesto al tipo del 5 por 100 (artículo 27.1.14 y Disposición Adicional Décim Uno.3 de la Ley 20/1991), salvo, naturalmente, que sea de aplicación la exención que, con carácter general, establece el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991 para los sujetos pasivos, personas físicas, cuyo volumen de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido del límite de la franquicia establecida en dicho artículo.

En resumen, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Que las entregas de vino por los viticultores productores del mismo se encuentran sujetas al IGIC, al tipo impositivo del 5 por 100.

Segundo.- Que las entregas interiores de vino no están exentas del IGIC, salvo que sea de aplicación la exención que, con carácter general, corresponde a los sujetos pasivos, personas físicas, cuyo volumen de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido del límite de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991.

Tercero.- Que estas entregas de vino se encuentran simultáneamente sujetas al AIEM, al tratarse de un bien clasificado en la partida 2204 del Arancel Aduanero de las Comunidades Europeas (*Vino de uvas; incluso encabezado; mosto de uva; excepto el de la partida n.º 2009*), incluida en el anexo IV de la Ley 20/1991, si bien estas entregas estarán exentas del Impuesto al incluirse la citada partida también en el anexo V de la citada Ley 20/1991, por lo que resulta improcedente la aplicación del tipo cero del AIEM y la correspondiente consignación en factura.

Cuarto.- Que el AIEM soportado en la adquisición o importación de bienes utilizados en la realización de las entregas interiores de vino por los viticultores no podrá ser objeto de devolución por la Administración Tributaria Canaria. Sin embargo, sí podrá serlo el soportado en la adquisición o importación de bienes utilizados en la realización de las entregas exentas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 71 y 72 de la Ley 20/1991. Ahora bien, si los bienes se utilizan simultáneamente en la producción de vino con destino a una entrega exenta por aplicación de lo dispuesto en los artículos 71 y 72 de la Ley 20/1991, el sujeto pasivo sólo podrá solicitar la devolución del AIEM soportado por la proporción que representan estas entregas exentas respecto a las totales producidas por el viticultor.

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, 21 de enero de 2008

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández