Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 3 Ley 20/1991 Art. 10.3 Ley 20/1991 Art. 13.1.2º Ley 20/1991 Art. 16.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

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

CONTESTACIÓN VINCULANTE

A los efectos de lo establecido en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, un depósito acogido al régimen especial de importación sito en el ámbito espacial de aplicación del IGIC es un establecimiento situado en Canarias y, por tanto, el importe de las contraprestaciones de las entregas comerciales efectuadas en su interior (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) constituye un sumando más para determinar el cumplimiento del requisito cuantitativo del artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991.

Esta consulta sustituye a la consulta emitida el día 3 de abril de 2009

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

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

SEGUNDO.- El artículo 10.3 de la Ley 20/1991 dispone que:

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

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

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

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

a) Las de clasificación y envasado de productos.

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

c) Las manipulaciones que se determinen reglamentariamente."

Por su parte, el artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991 establece:

"*1. Están exentas las siguientes operaciones relacionadas con las Zonas y Depósitos Francos y los Depósitos Aduaneros, siempre que se cumpla, en su caso, lo dispuesto en*

la legislación aplicable y los bienes a que se refieran permanezcan reglamentariamente en las citadas áreas sin ser utilizados ni consumidos: (...)

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

A la vista de estos dos artículos transcritos, la cuestión que plantea la consulta se centra en determinar si las entregas realizadas en régimen de depósito se efectúan o no a través de un establecimiento situado en Canarias.

La consulta de 3 de abril de 2009 entendía que si el depósito tiene la consideración de depósito público a los efectos de lo establecido en el artículo 99 del Código Aduanero Comunitario, las contraprestaciones de las entregas de bienes que se encuentren en dicha área no pueden computarse en el cálculo del requisito cuantitativo previsto en el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991, para determinar si un sujeto pasivo por su actividad comercial tiene la consideración de comerciante minorista, ya que el depósito no está situado dentro del territorio de aplicación del IGIC, por lo que –precisaba- no resulta aplicable la exención del artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 a las entregas que se realicen en el depósito. Por el contrario, si el depósito tiene la consideración de depósito privado, conforme a lo dispuesto en el artículo 99 del Código Aduanero Comunitario, entendía la consulta que no existe la posibilidad de efectuar entregas exentas al amparo del citado régimen de depósito. Y por ello, sostenía que las contraprestaciones de las entregas de bienes que realice el titular del depósito privado, una vez efectuada la importación de los mismos, sí deben tenerse en cuenta a los efectos de determinar el cumplimiento del requisito cuantitativo establecido en el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991, pudiéndose aplicar a estas entregas de bienes la exención del artículo 10.1.27º del mismo cuerpo legal.

Pues bien, examinando toda esta doctrina con más detenimiento, hemos observado que la misma no es correcta desde un punto de vista jurídico, ya que el artículo 13 de la Ley 20/1991 es claro a este respecto (*in claris non fit interpretatio*) al establecer de un modo concluyente que están exentas del IGIC las entregas de bienes que se encuentren en el momento de su puesta a disposición en un depósito situado en Canarias. Si estas entregas están exentas, en lógica jurídica hay que entender también que estas entregas se realizan en Canarias, es decir, dentro del territorio de aplicación del Impuesto, pues, desde un punto de vista conceptual, no cabe duda que para que operación esté exenta tiene que estar sujeta: "son supuestos de exención –dice el artículo 22 de la Ley General Tributaria- aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal".

Esto supuesto, el problema que aquí se sucita –no hay que perderlo de vista- se limita únicamente a esta cuestión: a si la puesta a disposición de una mercancía en régimen de depósito constituye una entrega realizada, tal como exige el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, por medio de un establecimiento situado en Canarias.

Si partimos de que un establecimiento es un sitio que tiene el comerciante para el desarrollo de su actividad empresarial (tienda, almacén, depósito, etc.), es evidente que las entregas hechas por un comerciante estando la mercancía en régimen de depósito –es indiferente que el depósito sea público o privado- son entregas realizadas en Canarias por medio de un establecimiento situado en las islas; y, por tanto, a efectos del artículo 10.3 de la Ley 20/1991, el importe de estas entregas debe computarse para determinar la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas hechas por el comerciante.

Así se deduce sin duda del mismo artículo 3 de la Ley 20/1991 cuando dispone que están sujetas al IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en las Islas Canarias así como las importaciones de bienes en dicho territorio, entendiendo este ámbito territorial, de acuerdo con el artículo 2 del Estatuto de Autonomía, "como expresión de un todo unitario –son palabras de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1992- descrito por la relación de sus componentes, dentro de un espacio comprensivo de suelo, subsuelo, espacio aéreo y las aguas territoriales que circundan el perímetro archipielágico e incluyen los espacios interinsulares de aguas encerradas". Lo mismo se infiere también del citado artículo 13 la misma Ley 20/1991 cuando declara la exención de las entregas de bienes que se encuentren situados en régimen de depósito, ya que la entrega se ha realizado –como se ha dicho- en Canarias aunque no exista tributación como consecuencia de la propia exención del régimen de depósito.

Evidentemente, esto es así ya que el régimen de depósito en la Ley 20/1991 no constituye un supuesto de no sujeción en el sentido de suponer una excepción a la regla general de que están sujetas al Impuesto todas las entregas de bienes que se realicen en el archipiélago. Se trata más bien de un régimen de exención en la medida en que no origina la obligación del Impuesto aunque se realice el hecho imponible de las entregas de bienes por el empresario o profesional. Ahora bien, esta exención no supone en ningún caso que la entrega no se haya realizado en Canarias, como dice la consulta de 3 de abril de 2009. Al contrario, significa, según se ha explicado, que la operación se ha realizado en nuestro archipiélago, por lo que su importe ha de computarse, como se ha dicho, para determinar si el empresario cumple o no el requisito cuantitativo del artículo 10.3 de la Ley 20/1991

Así planteadas las cosas es claro y constituye criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que, a los efectos de lo establecido en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, un depósito acogido al régimen especial de importación sito en el ámbito espacial de aplicación del IGIC es un establecimiento situado en Canarias y, por tanto, el importe de las contraprestaciones de las entregas comerciales efectuadas en su interior (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) constituye un sumando más para determinar el cumplimiento del requisito cuantitativo del artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 22 de enero de 2010

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández