Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 6.1 Ley 20/1991 Art. 8.1 Ley 20/1991 Art. 21 Ley 20/1991 Art. 22.1, 2 a) y 3 Ley 20/1991 Art. 25 Ley 20/1991 Art. 59.1.c) Ley 20/1991 Art. 28.1.b) D. 182/1992 Art. 30.5 D. 182/1992

CUESTIÓN PLANTEADA:

La entidad consultante realiza en su escrito la siguiente exposición:

La entidad consultante en el caso de que uno de sus clientes, situado en Canarias, necesite un bien para desarrollar su actividad hace un pedido urgente, siendo la sociedad consultante la que, desde su centro en Tenerife, hace dicho pedido a fábrica en la Península y factura dicha compra. Sin embargo, debido a la premura de tiempo, la sociedad consultante solicita los servicios a una empresa de transporte para enviar dicha mercancía desde la Península directamente a su cliente. Esta empresa de transporte factura el servicio de porte a la entidad consultante que no es la destinataria final de dicho servicio. Posteriormente la sociedad consultante emite una factura de venta a su cliente con dos conceptos diferenciados:

A) Mercancías vendidas con repercusión del IGIC.

B) Rescate del importe exacto (sin ganancia) del porte ocasionado por la prestación del servicios de la compañía de transporte.

La sociedad consultante desea conocer si este segundo concepto de la factura estaría sujeto a IGIC y, en caso afirmativo, cuál sería el tipo impositivo aplicable, teniendo en cuenta que simplemente se trata de rescatar el importe que le ha cobrado una empresa de transporte por traer a Canarias las mercancías que el proveedor de la consultante envía directamente a los clientes de ésta, sin haber pasado por sus dependencias, pero figurando siempre como sujeto pasivo la consultante, que es la que liquida todos los impuestos que dicha importación lleva implícita, es decir, IGIC, AIEM, DUAS.

A continuación el consultante cuestiona qué consideración tendría este rescate a efectos contables e impositivos, otros servicios, mayor venta, ingreso extraordinario, etc.

Por último, el consultante manifiesta que digitaliza toda su documentación en una gran base de datos encargada para tal fin, con el objeto de tener preservada toda su documentación y ahorrar tiempo y espacio en las constantes búsquedas de documentos. La cuestión que plantea es si sirve o se acepta la presentación de estos documentos digitalizados en su correspondiente soporte (disquete, cd, cintas magnéticas) como prueba ante cualquier acto administrativo, en caso de no ser admitido, que norma lo establece.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

Los gastos de transporte ocasionados por las importaciones de bienes sujetas al IGIC realizadas por el consultante en las islas Canarias forman parte de la base imponible de la importación, ya sean incluidos en el "valor en aduana" de la mercancía como si deben añadirse al mismo por producirse con posterioridad a la entrada en las Islas Canarias, con independencia de que el consultante, como importador de los mismos, designe como lugar de destino directamente

el del cliente de una operación de entrega interior. En la determinación de la base imponible de la entrega interior se incluirá el total de la contraprestación de la operación, incluidos los costes asumidos por el sujeto pasivo en concepto de transporte por la importación previa de los bienes objeto de entrega y con independencia de que se consignen separadamente en la factura que documente la operación, en consecuencia, el importe que el consultante denomina "*rescate del importe exacto (sin ganancia) del porte ocasionado por la prestación de servicios de la compañía de transporte*" no se configura como una operación independiente de la principal, entrega de bienes, sino que forma parte de la base imponible de esta última.

Respecto al cumplimiento de las obligaciones de llevanza de libros registro exclusivamente mediante soportes informáticos, requerirá autorización previa de esta Dirección General de Tributos de acuerdo con lo previsto en el artículo 30.5 del Decreto 182/1992, sin perjuicio de las posibilidades de expedición, remisión y conservación de las facturas o documentos sustitutivos por medios electrónicos previstas en las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al 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 el Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante realiza en su escrito la siguiente exposición:

La entidad consultante en el caso de que uno de sus clientes, situado en Canarias, necesite un bien para desarrollar su actividad hace un pedido urgente, siendo la sociedad consultante la que, desde su centro en Tenerife, hace dicho pedido a fábrica en la Península y factura dicha compra. Sin embargo, debido a la premura de tiempo, la sociedad consultante solicita los servicios a una empresa de transporte para enviar dicha mercancía desde la Península directamente a su cliente. Esta empresa de transporte factura el servicio de porte a la entidad consultante que no es la destinataria final de dicho servicio. Posteriormente la sociedad consultante emite una factura de venta a su cliente con dos conceptos diferenciados:

A) Mercancías vendidas con repercusión del IGIC.

B) Rescate del importe exacto (sin ganancia) del porte ocasionado por la prestación del servicios de la compañía de transporte.

La sociedad consultante desea conocer si este segundo concepto de la factura estaría sujeto a IGIC y, en caso afirmativo, cuál sería el tipo impositivo aplicable, teniendo en cuenta que simplemente se trata de rescatar el importe que le ha cobrado una empresa de transporte por traer a Canarias las mercancías que el proveedor de la consultante envía directamente a los clientes de ésta, sin haber pasado por sus dependencias, pero figurando siempre como sujeto pasivo la consultante, que es la que liquida todos los impuestos que dicha importación lleva implícita, es decir, IGIC, AIEM, DUAS.

A continuación el consultante cuestiona qué consideración tendría este rescate a efectos contables e impositivos, otros servicios, mayor venta, ingreso extraordinario, etc.

Por último, el consultante manifiesta que digitaliza toda su documentación en una gran base de datos encargada para tal fin, con el objeto de tener preservada toda su documentación y ahorrar tiempo y espacio en las constantes búsquedas de documentos. La cuestión que plantea es si sirve o se acepta la presentación de estos documentos digitalizados en su correspondiente soporte (disquete, cd, cintas magnéticas) como prueba ante cualquier acto administrativo, en caso de no ser admitido, que norma lo establece.

SEGUNDO.- El artículo 6.1 de la Ley 20/1991 define el concepto de entrega de bienes en el IGIC en los siguientes términos:

"*Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales…"*

El artículo 8.1 del mismo texto legal define también el concepto de importación de bienes como "*… la entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, …, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador"*.

Por último, el artículo 21 de la citada Ley 20/1991 establece que "*son sujetos pasivos en las importaciones de bienes quienes las realice.*

Se consideran importadores, siempre que se cumpla, en cada caso, la legislación aplicable:

a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos, o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

b) Los viajeros para los bienes que conduzcan al entrar en las islas Canarias.

c) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los apartados a) y b) anteriores."

Una visión coherente de los anteriores conceptos supone entender que la circunstancia de que el consultante efectúe una entrega interior sujeta al IGIC supone que disponga del poder de disposición sobre el bien objeto de la operación, por lo que la importación del mismo la realizará en calidad de propietario del bien (y por tanto, sujeto pasivo), y ello con independencia de que el destino del transporte del bien importado sea la localización que su cliente le haya indicado. En consecuencia, de la descripción efectuada por el consultante de su operativa debe considerarse que el mismo actúa en calidad de importador del bien, para después efectuar la entrega a su cliente (emitiendo la correspondiente factura por la operación interior), aunque en la práctica la empresa de transporte contratada por la entidad consultante realice el envío de los bienes directamente a las dependencias del cliente.

La consulta efectuada se circunscribe a la determinación de si lo que el consultante denomina "*rescate del importe exacto (sin ganancia) del porte ocasionado por la prestación de servicios de la compañía de transporte*" resulta ser una operación sujeta al IGIC. Para resolver dicha duda es preciso aclarar el concepto de base imponible tanto en las importaciones como en las entregas de bienes.

El artículo 22 de la Ley 20/1991 define la regla general de determinación de la base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicio, estableciendo en el número 1 del citado artículo que está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo. En el número 2 del mismo artículo se enumeran una serie de conceptos que, en particular, deben incluirse en la contraprestación, entre ellos – letra a) – "*los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma…*"

El número 3 del mismo artículo delimita negativamente el concepto de base imponible, excluyendo, entre otras, en su letra c), "*las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud del mandato expreso del mismo, que figuren contabilizadas por quien entrega los bienes o presta los servicios en las correspondientes cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado.".* En apariencia, la única posibilidad de exclusión de la base imponible del concepto propuesto por la entidad consultante sería su consideración como "suplido", es decir, de que se tratase de un pago efectuado en nombre y por cuenta de su cliente, importe que debería coincidir en la cuantía del pago con el importe solicitado al cliente, aparte de la obligaciones formales exigibles en este tipo de pagos. Por el contrario, en el supuesto contemplado en realidad se trata de un coste soportado por la entidad consultante en la importación de la mercancía de su proveedor en la Península, y que luego recuperará como coste en la venta posterior a su cliente, que ha asumido éste sobreprecio en función del carácter urgente de la venta. La anterior

aseveración no pierde su fundamente por el hecho de que se desglose en la factura del consultante a su cliente la cuantía correspondiente al sobreprecio sobre el importe habitual por la entrega urgente

Respecto a la base imponible en las importaciones de bienes, la regla general prevista en el artículo 25 de la Ley 20/1991 se remite al concepto de "*valor en aduana*", al que se añadirán los previstos en los apartados 1º y 2º en cuanto no estén comprendidos en el mismo. El artículo 29 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario define el "valor en aduana" como *"..su valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, siempre que: …"*. Expresamente contempla el artículo 32, número 1, letra e) del Código aduanero comunitario que, para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas "*…i) los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas y ii) los gastos de carga y manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas… hasta el punto de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad*"

En consecuencia, para fijar la base imponible de las importaciones de bienes sujetas al IGIC se hará traslación del contenido de la anterior definición debidamente adaptada al contexto del Impuesto y se añadirán los contenidos previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994 y que, concretamente en el apartado 2º expresamente contempla "*los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes y seguros que se produzcan desde la entrada en las Islas Canarias hasta el primer lugar de destino en el interior de dichos territorios.*

A estos efectos se considerará como primer lugar de destino el que figure en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en las Islas Canarias. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregración o separación del cargamento en el interior de dichos territorios. No obstante, cuando el primer lugar de destino estuviera emplazado en cualquier isla y la entrada se efectuara por isla diferente de la de destino, no se adicionarán al "Valor en Aduana" los gastos pormenorizados en el párrafo anterior, cuando tuvieran como objeto permitir el traslado de los bienes a la isla de destino."

En consecuencia, del análisis de la anterior definición de la base imponible de las importaciones de bienes se concluye que forman parte de la misma, entre otros, los gastos de portes y transportes, tanto se encuentren incluidos en el "valor en aduana" de la mercancía como si deben añadirse al mismo por producirse con posterioridad a la entrada en las Islas Canarias.

Respecto a la llevanza de las obligaciones formales del impuesto mediante medios digitalizados de soporte, el artículo 30, número 5, del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo (en adelante, Decreto 182/1992) , establece lo siguiente:

"La Consejería de Economía y Hacienda podrá autorizar, previas las comprobaciones que estime oportunas, fórmulas alternativas para el cumplimiento de las obligaciones contables y registrales establecidas en los artículos 30 a 37 de este Decreto, cuando el cumplimiento de dichas obligaciones pudiera producir perturbaciones relevantes en el normal desarrollo de las actividades empresariales o profesionales de los sujetos pasivos. Dichas autorizaciones serán revocables en

cualquier momento y podrán referirse también a la sustitución de los libros registro mencionados en el número uno anterior por sistemas de registro diferentes, incluidos medios informáticos o cintas informáticas siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los sujetos pasivos y al mismo tiempo quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el Impuesto General Indirecto Canario."

Añadir que las obligaciones de facturación en el ámbito del IGIC se remiten, salvo ciertas peculiaridades, a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales – artículo 59.1.c) de la Ley 20/1991 y artículo 28.1.b) y 4 del Decreto 182/1992 – cuya normativa se desarrolla en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuyo artículo 8, dedicado a los medios de expedición de facturas o documentos sustitutivos, establece que "*las facturas o documentos sustitutivos podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en soporte electrónico, que permita la constatación de su fecha de expedición, de su consignación en el Libro Registro de facturas expedidas, regulado en el artículo 63 del Reglamento del Impuesto, y su adecuada conservación.*". La remisión y conservación de las facturas o documentos sustitutivos también podrá cumplirse mediante la utilización de medios electrónicos, tal y como establecen los artículos 17, 18, 20, número 2, y 21 del citado Real Decreto 1496/2003, entendiéndose que, conforme a la disposición adicional segunda, las referencias hechas en dicha normativa 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. La Orden EHA/9622007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, desarrolla el contenido anteriormente expuesto respecto a la utilización de medios electrónicos en la facturación de los empresarios y profesionales.

Conforme con todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que los gastos de transporte ocasionados por las importaciones de bienes sujetas al IGIC realizadas por la entidad consultante en las islas Canarias forman parte de la base imponible de la importación, ya sean incluidos en el "valor en aduana" de la mercancía como si deben añadirse al mismo por producirse con posterioridad a la entrada en las Islas Canarias, con independencia de que la entidad consultante, como importador de los mismos, designe como lugar de destino directamente el del cliente de una operación de entrega interior. En la determinación de la base imponible de la entrega interior se incluirá el total de la contraprestación de la operación, incluidos los costes asumidos por el sujeto pasivo en concepto de transporte por la importación previa de los bienes objeto de entrega y con independencia de que se consignen separadamente en la factura que documente la operación, en consecuencia, el importe que el consultante denomina "*rescate del importe exacto (sin ganancia) del porte ocasionado por la prestación de servicios de la compañía de transporte*" no se configura como una operación independiente de la principal, entrega de bienes, sino que forma parte de la base imponible de esta última.

Respecto al cumplimiento de las obligaciones de llevanza de libros registro exclusivamente mediante soportes informáticos, requerirá autorización previa de esta Dirección General de Tributos de acuerdo con lo previsto en el artículo 30.5 del Decreto

182/1992, sin perjuicio de las posibilidades de expedición, remisión y conservación de las facturas o documentos sustitutivos por medios electrónicos previstas en las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance vinculante previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, advirtiendo 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, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 18 de junio de 2007.

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván