Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF Y TRIBUTOS PROPIOS
CONSULTA Nº 1800 (27/10/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias Impuesto sobre las Labores del Tabaco	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 4.2, 8.1, 25.1º, 67.1, 82.1.a) Ley 20/1991 Arts. 51.3 y 57 Ley 4/2012 Arts. 1, 3.2 y 4 y Anexo I Ley 4/2014 Arts. 3, 4.1, 12 y 15 Ley 1/2011 Arts. 14 y 19 Orden de desarrollo

CUESTIÓN PLANTEADA

Se pretende importar cigarrillos rubio fino "slims" y "super slims" en cajetillas de 20 unidades. Se consulta los tributos que gravan la operación de importación; si al ser importados y no fabricados se debe o no adquirir las precintas fiscales para la venta posterior en Canarias y cuál sería el precio medio ponderado de venta real.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La importación de cigarrillos rubio fino "slims" y "super slims" está sujeta al IGIC, siendo de aplicación el tipo del 20 por ciento, al AIEM, siendo de aplicación el tipo del 15 por ciento, y al ILT, siendo de aplicación el tipo de 31 euros por cada 1.000 cigarrillos, cuando el precio medio ponderado de venta real sea igual o superior a 65 euros por 1.000 cigarrillos, o al tipo de 45 euros por cada 1.000 cigarrillos cuando el precio medio ponderado de venta real sea inferior a 65 euros por 1.000 cigarrillos.

- En la importación de cajetillas de labores del tabaco rubio fuera de régimen suspensivo, existe obligación por parte del sujeto pasivo importador de colocar precintas de circulación en el empaque que constituya unidad de venta para el consumidor. La colocación de las precintas de circulación se efectuará, a elección del importador, en el recinto de entrada bajo control de la oficina gestora de la Agencia Tributaria Canaria, en destino o en origen, en los términos establecidos en el artículo 19 de la Orden de desarrollo.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), el Impuesto sobre las Labores del Tabaco (en adelante, ILT) y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se pretende importar cigarrillos rubio fino "slims" y "super slims" en cajetillas de 20 unidades. Se consulta los tributos que gravan la operación de importación; si al ser importados y no fabricados se debe o no adquirir los precintos fiscales para la venta posterior en Canarias y cuál sería el precio medio ponderado de venta real.

SEGUNDO.- Respecto a la primera cuestión planteada (tributos que gravan la operación de importación), analizaremos por separado la tributación en relación al IGIC, el AIEM y el ILT.

A) Impuesto General Indirecto Canario

El artículo 4 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del IGIC, establece en su número 2 lo siguiente:

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

Por otra parte, el artículo 8 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de importación de bienes, dispone en su número 1 lo siguiente:

> *"1. A los efectos de este Impuesto, se define la importación como la entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la C.E.E. o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador."*

Se deriva de estos preceptos que la entrada de cualquier bien en Canarias está sujeta al IGIC, en concepto de importación, con independencia de la condición del importador, el fin al que se destine el bien importado y del territorio de procedencia del bien. Por tanto, la importación de las labores del tabaco que pretende efectuar la entidad mercantil consultante está sujeta, en todo caso, al IGIC.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, el artículo 57 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

> "*El tipo de gravamen especial del 20 por ciento será aplicable a las entregas de las labores del tabaco, con excepción de los cigarros puros*."

Por último, el artículo 51.3 de la Ley 4/2012 dispone:

"3. Las importaciones de bienes serán gravadas a los tipos de gravamen establecidos para las entregas de bienes de la misma naturaleza de los que sean objeto de aquéllas."

B) Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias

El artículo 67.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del AIEM, 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 de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias (en adelante, Ley 4/2014), la referencia al Anexo IV que contiene el mencionado artículo 67.1 debe entenderse efectuada al Anexo I de la Ley 4/2014. En este sentido, el artículo 1 de la Ley 4/2014 dispone:

"*Los bienes muebles corporales cuya entrega o importación determina la realización del hecho imponible del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias son los incluidos en el anexo I de la presente ley."*

Conforme a ello, ha de señalarse que el AIEM es un impuesto que se caracteriza por ser un tributo de naturaleza indirecta y monofásico que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley estatal 20/1991 y en la Ley autonómica 4/2014, las siguientes operaciones:

a) La entrega por parte de su productor de bienes producidos en Canarias, siempre que el bien se encuentre recogido en la lista contenida en el Anexo I de la Ley 4/2014.

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.

La consulta formulada hace referencia a la importación de cigarrillos rubio fino "slims" y "super slims", por lo que la sujeción al AIEM de la importación de los citados cigarrillos por parte de la entidad mercantil consultante depende de la inclusión o no de tales bienes en alguna de las partidas que se insertan en el Anexo I de la Ley 4/2014.

El artículo 3.4 de de la Ley 4/2014 dispone:

"4. Los anexos I y II de esta ley se establecen siguiendo la estructura del arancel aduanero común. Cuando se produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero común, el consejero competente en materia tributaria procederá a la

actualización formal de las correspondientes referencias contenidas en los anexos I y II de esta ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá suponer la inclusión o exclusión de bienes."

Por tanto, a efectos del AIEM resulta imprescindible la clasificación arancelaria de tal producto que se efectuará según el Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel comunitario común.

Los cigarrillos objeto de consulta se clasifica en la partida arancelaria 2402 Cigarros (puros), incluso despuntados, cigarritos (puritos) y cigarrillos, de tabaco o de sucedáneos del tabaco.

El Anexo I de la Ley 4/2014 incluye la partida arancelaria 2402 al tipo impositivo del 15 por ciento, debiéndose tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 4/2014:

"*2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en el supuesto de cigarrillos importados, cuando de la aplicación del tipo impositivo previsto en el anexo I resultase una cuota tributaria inferior a 18 euros por cada 1.000 cigarrillos, se aplicará, en lugar del tipo impositivo contenido en dicho anexo, un tipo impositivo de carácter específico de importe igual a 18 euros por cada 1.000 cigarrillos."*

C) Impuesto sobre las Labores del Tabaco

El artículo 1 de la Ley 1/2011, de 19 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias (en adelante, Ley 1/2011), regulador de la naturaleza del ILT, 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*."

Por otra parte, el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 1/2011, regulador del hecho imponible del ILT, dispone:

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

El apartado 2.b) del citado artículo 3 dispone:

"*2. A los efectos de este impuesto, se entenderá por:*

(…)

b) Importación, la entrada de labores del tabaco en el territorio de aplicación del impuesto, cualquiera que sea su procedencia, el fin a que se destinen o la condición del importador."

Se desprende de lo expuesto que el ILT es un impuesto que se caracteriza por ser un tributo de naturaleza indirecta y monofásico que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley autonómica 1/2011, las siguientes operaciones:

a) La fabricación de labores del tabaco en Canarias.

b) La importación, en el mismo territorio, de labores del tabaco, cualquiera que sea su procedencia, el fin que se destinen y la condición del importador.

El artículo 4.1 de la Ley 1/2011, regulador de los conceptos y definiciones de labores, dispone:

> *"1. A los efectos de lo dispuesto en esta ley, tienen la consideración de labores del tabaco:*
>
> *a) Los cigarros y los cigarritos.*
>
> *b) Los cigarrillos.*
>
> *c) La picadura para liar.*
>
> *d) Los demás tabacos para fumar."*

Por último, el artículo 12 de la Ley 1/2011, regulador de los tipos de gravamen, dispone:

> "*1. El impuesto se exigirá conforme a la siguiente tarifa:*
>
> *(...)*
>
> *Epígrafe 2. Cigarrillos: Excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados al tipo de 31 euros por cada 1.000 cigarrillos.*
>
> *El tipo será de 45 euros por cada 1.000 cigarrillos cuando el precio medio ponderado de venta real sea inferior al precio de referencia indicado en el apartado siguiente.*
>
> *(...)*
>
> *2. A los efectos de lo establecido en el apartado anterior, el precio de referencia que debe tenerse en cuenta para determinar la aplicación del tipo incrementado es el siguiente:*
>
> *Epígrafe 2. Cigarrillos: El precio de referencia es de 65 euros por cada 1.000 cigarrillos.*
>
> *(...)*"

Analizada la tributación en el IGIC, AIEM e ILT de la importación de las labores del tabaco que pretende la entidad mercantil consultante, resulta necesario efectuar una advertencia respecto a la base imponible, en el IGIC y en el AIEM, en la importación de labores del tabaco.

En relación a la regla general de la base imponible de las importaciones en el IGIC, el artículo 25.1º de la Ley 20/1991 dispone:

> "*En las importaciones la base imponible resultará de adicionar al "Valor en Aduana" los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo:*
>
> *1º.- Cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación, con excepción del propio Impuesto General Indirecto Canario, y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.*"

En cuanto al AIEM, y también respecto a la base imponible en las importaciones, el artículo 82.1.a) de la Ley 20/1991 dispone:

> *"1. Con excepción de lo previsto en el apartado 2, la base imponible en las importaciones será la que resulte de adicionar al «valor en aduana» los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo:*
>
> *a) Cualesquiera gravámenes o tributos que pudieran devengarse con ocasión de la importación, con excepción del propio Arbitrio sobre las Entregas e Importaciones en las islas Canarias y del Impuesto General Indirecto Canario."*

Igualmente, resulta necesario efectuar una advertencia sobre el devengo del AIEM cuando se trate de la importación de labores del tabaco sujeta al ILT. De esta forma, el artículo 75.Dos.2.4º de la Ley 20/1991 dispone:

> "*4º. En las operaciones relativas a bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación exigibles en Canarias, el momento del devengo quedará diferido al del devengo del respectivo impuesto especial de fabricación, si éste tiene lugar en un momento posterior al establecido en la regla general contemplada en el apartado 1 anterior.*
>
> *Lo dispuesto en el párrafo anterior se entiende sin perjuicio de los controles que se establezcan reglamentariamente por parte de la Consejería competente en materia de Hacienda del Gobierno de Canarias.***"**

TERCERO.- A continuación pasamos a examinar la segunda de las consultas efectuadas: si al ser importados los cigarrillos rubios y no fabricados en Canarias se debe o no adquirir las precintas fiscales para la venta posterior en Canarias, partiendo, dado que nada se dice en el muy escueto escrito presentado, que las labores del tabaco importadas no están bajo el amparo de ningún régimen suspensivo.

El artículo 15 de la Ley 1/2011, regulador de la circulación de las labores del tabaco, dispone:

> "*1. Las labores del tabaco circularán en el territorio de las Islas Canarias, con cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan por el Consejero de Economía y Hacienda, al amparo de alguno de los siguientes procedimientos:*
>
> *a) En régimen suspensivo entre fábricas o depósitos del impuesto.*
>
> *b) En régimen suspensivo, procedentes de una importación, con destino a una fábrica o depósito del impuesto.*
>
> *c) En régimen suspensivo desde una fábrica o depósito del impuesto con destino a la exportación o a un depósito aduanero suspensivo.*
>
> *d) Fuera del régimen suspensivo, en los demás casos.*

2. La circulación de labores del tabaco deberá estar amparada por los documentos reglamentarios establecidos por el Consejero de Economía y Hacienda que acrediten haberse satisfecho el impuesto o encontrarse en régimen suspensivo o al amparo de una exención."

El artículo 14 de la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias (en adelante, Orden de desarrollo).

"*Clases de documentos de circulación.*

1. Los documentos aptos para amparar la circulación de las labores del tabaco en la Comunidad Autónoma son los siguientes:

a) Documentos de acompañamiento, administrativo o comercial.

b) Albaranes de circulación.

c) Documentos aduaneros y DUAS de importación y exportación.

*d) Precintas de circulación.***"**

Las precintas de circulación, como documento de circulación, se encuentran reguladas en el artículo 19 de la Orden de desarrollo, que dispone:

"*1. Con independencia de los requisitos que hayan de cumplirse en materia técnico-sanitaria y de etiquetado y envasado, las labores del tabaco consistentes en cigarrillos que circulen, fuera de régimen suspensivo, con un destino en las Islas Canarias, deberán contenerse en envases provistos de una precinta de circulación del Impuesto en las condiciones previstas en esta Orden.*

2. Las precintas de circulación son documentos timbrados y numerados sujetos al modelo que figura en el anexo de esta Orden. Se confeccionarán por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre y deberán adherirse en el empaque que constituya unidad de venta para el consumidor de forma que no puedan ser desprendidas antes de que el mismo haga uso de la labor, situándose por debajo de la envoltura transparente o translúcida que, en su caso, rodee el empaque.

3. El suministro de precintas de circulación a las oficinas gestoras de la Administración Tributaria Canaria se hará previa petición de las mismas, teniendo a su cargo dichas oficinas cuanto se relacione con los pedidos, entrega y custodia.

(...)

6. En la importación de cigarrillos, la colocación de las precintas de circulación se efectuará, a elección del importador, en la forma y bajo las condiciones siguientes:

a) Con carácter general:

1º En el recinto de entrada bajo control de la oficina gestora de la Administración Tributaria Canaria, que suministrará las necesarias.

2º En destino. En este caso, el importador hará constar en el documento de circulación que los envases carecen de precintas de circulación, así como el número de los importados. La oficina gestora de la Administración Tributaria Canaria correspondiente al punto de destino proveerá al servicio de control del número necesario de precintas de circulación para que, bajo su control, sean colocadas en el local designado por el importador, extendiendo la correspondiente diligencia.

3º En origen. Si el importador opta porque las precintas de circulación se coloquen en la fábrica de origen, la oficina gestora de la Administración Tributaria Canaria correspondiente a su domicilio le proveerá de las precintas de circulación necesarias, previa prestación de garantía por un importe del 100 por 100 de las cuotas que corresponderían a la cantidad de cigarrillos a que pudieran aplicarse.

La importación de cigarrillos con las precintas de circulación adheridas, o la devolución de estas últimas, habrá de efectuarse en el plazo de seis meses, contados desde la fecha de su entrega. Dicho plazo podrá prorrogarse por un período siempre inferior al que reste de vigencia a la garantía prestada, salvo que se preste nueva garantía. Si, transcurrido el citado plazo y, en su caso, su prórroga, no se hubiese producido la importación o devolución, se procederá a la ejecución de las garantías prestadas salvo cuando la falta de recepción o devolución represente una pérdida del 0,5 por 1.000 de las precintas utilizadas aunque no puedan presentarse para su destrucción.

(...)"

CUARTO.- Por último la entidad mercantil consultante plantea de cuál sería el precio medio ponderado de venta real. Es evidente que en éstos términos es imposible dar respuesta a la cuestión planteada, señalando al respecto que la regulación del precio medio ponderado de venta real se encuentra regulado en el artículo 12.3 de la Ley 1/2011, estando su desarrollo reglamentario en el Capítulo VIII bis de la Orden de desarrollo.

QUINTO. Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- La importación de cigarrillos rubio fino "slims" y "super slims" está sujeta al IGIC, siendo de aplicación el tipo del 20 por ciento, al AIEM, siendo de aplicación el tipo del 15 por ciento, y al ILT, siendo de aplicación el tipo de 31 euros por cada 1.000 cigarrillos, cuando el precio medio ponderado de venta real sea igual o superior a 65 euros por 1.000 cigarrillos, o al tipo de 45 euros por cada 1.000 cigarrillos cuando el precio medio ponderado de venta real sea inferior a 65 euros por 1.000 cigarrillos.

- En la importación de cajetillas de labores del tabaco rubio fuera de régimen suspensivo, existe obligación por parte del sujeto pasivo importador de colocar precintas de circulación en el empaque que constituya unidad de venta para el consumidor. La colocación de las precintas de circulación se efectuará, a elección del importador, en el recinto de

entrada bajo control de la oficina gestora de la Agencia Tributaria Canaria, en destino o en origen, en los términos establecidos en el artículo 19 de la Orden de desarrollo.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 27 de octubre de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo