

GRADO EN CONTABILIDAD Y FINANZAS

TRABAJO FIN DE GRADO - CURSO 2017-2018

AUTOR: Díaz Hernández, Haridian

Convocatoria de Septiembre
(5 de septiembre de 2018)

TUTOR: Clavijo Hernández, Francisco

[TRIBUTACIÓN DEL IGIC EN LAS IMPORTACIONES EN CANARIAS]

UN ANALISIS DEL DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL

[TAXATION OF THE IGIC IN THE IMPORTS IN CANARIES]

AN ANALYSIS OF THE MATERIAL TAX LAW

RESUMEN DEL TRABAJO

Este trabajo analiza el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) en lo que se refiere a la entrada de mercancías en las islas. Y estos efectos se estudia la Ley 20/1991 de 7 de junio de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, analizando la relación tributaria que se produce entre el importador y la Agencia Tributaria Canaria como consecuencia de la entrada de un bien o mercancía en las islas Canarias.

PALABRAS CLAVE:

Importación, Impuesto, Canarias.

ABSTRACT

This project analyzes the General Canarian Indirect Tax regarding the entry of goods on the island. For these purposes, Law 20/1991 7th June is studied related to the modification of the fiscal aspects of the Fiscal Economic Regime of the Canary Islands analyzing the tax relationship that occurs between the importer and the Canarian Tax Agency as a result of the entry of any good or merchandise in the Canary Islands.

KEY WORDS:

Importation, Tax, Canarias.

ÍNDICE:

	Paginas
1. INTRODUCCIÓN	3
2. ANTECEDENTES DEL RÉGIMEN FISCAL DE CANARIAS	3
3. LAS IMPORTACIONES EN EL IGIC	5
3.1. HECHO IMPONIBLE	6
3.2. EXENCIONES	7
3.2.1. Exenciones definitivas de bienes.....	7
3.2.2. Exenciones en régimen especiales a la importación.....	22
3.3. DEVENGO	25
3.4. SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES	25
3.5. BASE IMPONIBLE	26
3.5.1. Regla general.....	26
3.5.2. Reglas especiales.....	30
3.6. TIPO DE GRAVAMEN	31
3.6.1. Tipo cero por ciento.....	32
3.6.2. Tipo reducido del 3 por ciento.....	32
3.6.3. Tipo general del 7 por ciento.....	33
3.6.4. Tipo incrementado del 9.5 por ciento.....	33
3.6.5. Tipo incrementado del 13.5 por ciento.....	34
3.6.6. Tipo del 20 por ciento.....	34
3.7. CUOTA TRIBUTARIA	35
4. CONCLUSIONES	35
5. LEGISLACIÓN	36
6. BIBLIOGRAFÍAS	36

1. INTRODUCCIÓN.

El ámbito comercial de las Islas Canarias es singular y ha contado siempre con un tratamiento especial debido en gran parte a su carácter insular. No en vano las Islas Canarias constituyen una región ultraperiférica, que se sitúa lejos de la península, lo cual siempre ha planteado problemas respecto al comercio de las islas con el exterior. La Comunidad Autónoma de Canarias son ocho islas y, entre ellas, hay una gran diferencia entre las islas capitalinas y las no capitalinas. Las islas de mayor dimensión, Tenerife y Gran Canaria, están mejor comunicadas con el exterior, mientras que las islas menores cuentan con unas conexiones mucho más deficientes. De ahí que normalmente el tráfico comercial del archipiélago tenga su origen/destino en las dos islas capitalinas, originando el fenómeno de la doble insularidad.

El objetivo de este trabajo es analizar de una manera objetiva y clara sobre el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) en lo que se refiere a la entrada de mercancías en las islas. Para poder llevar a cabo el estudio, me he limitado principalmente a estudiar la legislación vigente, la Ley 20/1991 de 7 de junio de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que –quiero decirlo- en esta materia es de lo más complejo que existe por sus continuas referencias a la legislación aduanera de la Unión Europea.

En el primer epígrafe del TFG, dejando a un lado esta introducción, se analiza la evolución de la legislación del Régimen Fiscal de Canarias desde la conquista hasta la actualidad, haciendo especial hincapié en los impuestos que han grabado la importación, especialmente en los arbitrios de cabildos. En el siguiente epígrafe, se estudia el IGIC a la importación analizando la relación tributaria que se produce entre el importador y la Agencia Tributaria Canaria como consecuencia de la importación de un bien o mercancía en las islas. Así en este epígrafe se lleva a cabo un examen detallado, entre otros elementos del IGIC, del hecho imponible, exenciones, base imponible y tipo de gravamen, a fin de dar una visión acabada del Impuesto en esta materia.

2. ANTECEDENTES DEL REGIMEN FISCAL DE CANARIAS

Las Islas Canarias, desde la conquista de las Islas del realengo (Gran Canaria, La Palma y Tenerife), han tenido un régimen especial en relación con el vigente en el resto del territorio nacional. Tenemos que señalar la exención total de tributos que concedieron los Reyes Católicos en las islas del realengo, declarando la exención a todas las mercancías que se compraran o vendiesen dentro de ellas con el propósito de estimular el poblamiento de las islas. Aunque este régimen fiscal tuvo una vigencia de más de tres siglos, los antecedentes de nuestro actual régimen fiscal tendremos que encontrarlos en estas tres disposiciones:

- 1) **Real Decreto de 11 de julio de 1852**, por la cual se declara la Ley de Puertos Francos de Canarias a los principales puertos de las Islas Canarias, es la denominada Franquicia Aduanera.

- 2) **Ley de 6 de marzo de 1900**, extiende la Franquicia Aduanera a todas las islas y amplía la franquicia de las mismas a los impuestos sobre el consumo, a este hecho se le reconoce por Franquicia sobre el Consumo.
- 3) **Ley de 22 de julio de 1972**, consolida todas las franquicias canarias, es decir, se establece la no aplicación en las islas de la Renta de Aduanas y una aplicación también diferenciada de los Impuestos sobre el Tráfico de Empresas y de los impuestos sobre el Lujo e Impuestos Especiales.

El archipiélago canario, debido a su carácter insular, lejanía, condiciones geográficas, geológicas y climáticas, así como a su escasez de recursos naturales, ha contado con un tratamiento especial tanto en el ámbito administrativo como en el económico y fiscal desde el siglo XVI, tras su incorporación a la Corona de Castilla. Estos derechos diferenciales se tradujeron en el siglo XIX en un sistema librecambista con los denominados Puertos Francos, un régimen fiscal basado en la libertad comercial de importación y exportación, en franquicias aduaneras y, además, en la existencia de impuestos locales. Esta especialidad y excepcionalidad económico-fiscal de las islas Canarias, ha ido adaptándose, a lo largo de estos casi quinientos años, a las circunstancias de cada época o momento histórico.

Con el **Real Decreto del 11 de julio de 1852** se configuró como puertos francos a los de «Santa Cruz de Tenerife, La Orotava, Ciudad Real de Las Palmas, Santa Cruz de la Palma, Arrecife de Lanzarote, Puerto de Cabras y San Sebastián», incorporándose así las franquicias aduaneras como una característica fundamental del régimen fiscal de Canarias. Estas franquicias aduaneras fueron luego ampliadas por la Ley de 10 de junio de 1870 al puerto de Valverde de la isla del Hierro, y a los demás puertos de la entonces provincia de Canarias, cuyos Ayuntamientos se comprometieron a sufragar por su cuenta los gastos de recaudación y administración.

La **Ley de Puertos Francos de 6 de marzo de 1900** confirmó asimismo estas franquicias aduaneras, extendiéndolas a todas las islas Canarias y amplió el ámbito de las franquicias canarias a los impuestos sobre el consumo, como confirmó el propio Tribunal Supremo en la Sentencia de 8 de abril de 1964.

La **Ley del Régimen Económico Fiscal de 22 de julio de 1972** al ratificar y actualizar el régimen Económico Fiscal de Canarias, que el paso del tiempo había deteriorado y dejado inoperante en algunos aspectos, conforme a los cambios producidos en el sistema tributario español por la reforma del 11 de junio de 1964, estableció asimismo que no era de aplicación en Canarias la Renta de Aduanas con algunas excepciones, y la aplicación diferenciada en la imposición sobre el consumo, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo y los mismos impuestos especiales, estableciendo también una especialidad en los impuestos directos al ampliar la cuantía de la dotación al Fondo de Previsión para inversiones respecto de la establecida en la Península y Baleares.

La instauración de los actuales Cabildos Insulares por la Ley de 11 de julio de 1912, trajo consigo un nuevo planteamiento de la financiación de las Corporaciones Locales Canarias, que han tenido, desde entonces, un régimen especial de financiación a través de los Arbitrios

insulares. Los primeros Arbitrios Insulares fueron los de importación y exportación de mercancías que se aplicaron a partir de 1914, en fechas distintas, en todas las Islas Canarias. También se aplicó en todo el archipiélago desde 1937 el Arbitrio sobre el Tabaco. El Arbitrio sobre alcoholes fue un recurso propio de los Cabildos de Tenerife, Gran Canaria y La Palma.

Este régimen de arbitrios fue derogado por la Ley del Régimen Económico Fiscal de 22 de julio de 1972 y a su vez se crearon como recursos de las Haciendas Locales Canarias el Arbitrio Insular de Entrada de Mercancías y el Arbitrio sobre el Lujo. Conviene destacar que estos dos arbitrios tenían una regulación única en todo el archipiélago y que el Arbitrio de entrada de mercancía era incompatible con las obligaciones que se deriva para España de la integración de Canarias en las políticas comunitarias.

Esta última circunstancia obligó a adaptar y actualizar los aspectos fiscales de la Ley 30/1972, de 22 de julio, del Régimen Económico Fiscal de Canarias, con la vigente Ley 20/1991, de 20 de noviembre, ajustándolo a las condiciones socioeconómicas del Archipiélago, garantizando a la vez a las Corporaciones Locales canarias la suficiencia financiera, especialmente, a través de los ingresos regulados en la misma. Esta Ley 20/1991 introdujo el **Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)** derogando al impuesto general sobre el tráfico de las empresas, a la vez que creó también al **Arbitrio sobre la Producción e Importación de las Islas Canarias (APIC)**, que reemplazó al arbitrio sobre la entrada de mercancías y que constituye el antecedente del actual **Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM)**¹.

No es éste el lugar idóneo para examinar el IGIC y el AIEM en todo su detalle, ya que esto excede del ámbito de este trabajo. Desde la perspectiva que aquí interesa, que es la de comercio de importación, y en concreto, la de entender como tributa la importación de bienes (dejando de lado las cuestiones relativas a la gestión tributaria), debe señalarse que nos ocuparemos tan solo de la relación tributaria que se origina por el IGIC con ocasión de la entrada de mercancía en Canarias.

3. LAS IMPORTACIONES EN EL IGIC

El IGIC es un impuesto con presupuesto múltiple y configura las importaciones como uno de sus tres hechos imponible (los otros dos son las entregas de bienes y prestaciones de servicios). El objetivo del Impuesto con este hecho imponible de las importaciones y conseguir la tributación del consumo en Canarias, al permitir que las mercancías que entran en el archipiélago (artículo 3 de la LIGIC) sean gravadas de la misma forma en que lo serían si hubiesen adquiridas en el interior de las islas².

¹ Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

² Para el estudio de las importaciones en el IGIC, véanse F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, Impuesto General Indirecto Canario, Tomos I y II, CISS, Bilbao, 1995, y VARIOS AUTORES, Canarias 2012. IGIC y otros regímenes especiales, Memento práctico, Francis Lefebvre, Madrid, 2012.

3.1. HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible del IGIC por este concepto está constituido por las importaciones de bienes, cualquiera que sea la condición del importador o el fin de dichos bienes, según establece el apartado 2 del artículo 4º de la LIGIC. A efectos del Impuesto, se entiende como importación según dispone el artículo 8.1. de la misma Ley *"la entrada de bienes en las Islas Canarias procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla y cualquier otro estado miembro de la comunidad europea o de terceros países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición de importador"*.

Analizando este hecho imponible de la importación, cabe destacar tres notas:

- 1) El hecho imponible está constituido "por la importación de bienes". La sujeción se refiere sólo a la importación de bienes, no a los servicios. Está sometido a gravamen cualquier entrada de mercancías en el Archipiélago, tenga esta entrada de carácter definitivo o temporal. *Ejemplo: Se introduce mercancía en Canarias y a los 3 meses es trasladada a la Península. Esta operación está sujeta a gravamen (IGIC) y se trata de una importación de carácter temporal.*
- 2) Se someten al IGIC las importaciones de bienes cualquiera que sea la condición del importador. Por tanto, están sujetas al impuesto cualquier importación, sea o no empresario o profesional el importador, incluso aunque fuese el consumidor final de los mismos. Es decir, da igual que la mercancía se destine a procesos productivos o a que sean consumidos por el particular³.
- 3) El artículo 8.1. de la LIGIC, como ya hemos visto antes, define la importación de bienes 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"*. Por lo tanto, se grava la entrada de mercancías en el Archipiélago con independencia de su origen, todas ellas están sujetas al Impuesto.

Por otra parte, debe indicarse también que el artículo 8.2 de la Ley considera importaciones, es decir, operaciones asimiladas a las importaciones, las cuatro siguientes:

- 1) La autorización para el consumo en las Islas Canarias del bien que se encuentra en los regímenes aduaneros especiales como la importación temporal, tránsito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o depósito, así como en zonas y depósitos francos.

³Hay que destacar la controversia de la situación sobre el comercio electrónico en las Islas como consecuencia del coste del despacho de la mercancía, ya que el particular no solo paga el IGIC por la importación, sino también los honorarios del agente de aduanas o del transitario por el despacho que, en muchas ocasiones, es más elevado que el importe del impuesto. Este hecho está constituyendo una barrera para el comercio en Canarias,

- 2) La desafectación de los buques y aeronaves, y de los objetos incorporados a los mismos cuando su entrada gozó de la exención prevista en los apartados 2º y 3º, número 1, del artículo de la LIGIC.
- 3) El cambio de condiciones en cuya virtud se hubiese aplicado la exención del IGIC (artículo 12 de la Ley), como operación asimilada a la exportación, a las entregas o transformaciones de los buques, de las aeronaves, y de los objetos incorporados o utilizados para la explotación de dichos medios de transporte.
- 4) Las adquisiciones realizadas en las Islas Canarias de bienes cuya entrega o importación previas gozaron de la exención de los números 6 y 7 del artículo 12, y de los numero 8 y 9 del artículo 14, ambos de la LMAFREF por aplicación de los beneficios reconocidos en el marco de las relaciones diplomáticas, salvo que el adquirente exporte inmediatamente dichos bienes o los envíe a la Península e Islas Baleares.

Debe observarse que, según el artículo 8.3 de la ley, no se consideran importaciones la desafección o cambio de condiciones de los buques y aeronaves y de los objetos incorporados o utilizados para la explotación de dichos medios de transporte, cuando hubiesen transcurrido “quince años desde la realización de las importaciones o entregas exentas”.

3.2. EXENCIONES

Las exenciones a las importaciones están reguladas en dos artículos de la LIGIC, concretamente los artículos 14 y 15. La regulación que en ellos se contiene es enorme, puesto que se trata de una de las partes más larga y casuística de su articulado. Intentando realizar una sistematización de estas exenciones, vamos a diferenciar, por un lado, las exenciones en las importaciones definitivas de bienes, y por otro, las exenciones en los regímenes especiales de importación.

3.2.1. Exenciones en importaciones definitivas de bienes

La regulación de las exenciones en las importaciones definitivas de bienes que se contiene en el artículo 14 de la LIGIC es de las más extensas de la Ley.

Ante la falta en la Ley de un criterio sistemático en la regulación de estas exenciones, seguiremos en lo posible la calificación que de ellas se hace en el Reglamento estatal del impuesto, y diferenciaremos quince grupos de exenciones en las importaciones definitivas de bienes:

1) Exenciones en importaciones de bienes cuya entrega interior está exenta.

Se trata de una exención que tiene por objeto conseguir la neutralidad del Impuesto otorgando a las importaciones definitivas de bienes el mismo tratamiento que a las operaciones realizadas en Canarias; de este modo si la entrega realizada en el archipiélago canario está exenta la importación también debe quedar exenta del Impuesto.

El artículo 14 de la LIGIC no declara exentas en general todas las importaciones de bienes cuya entrega interior estuviese exenta, sino las expuestas en los números 1 y 2:

- Sangre y demás fluidos, tejidos, etc. del cuerpo humano (artículo 14.1.1º de la LIGIC).
 - Buques, aeronaves, objetos incorporados a ellos y productos de avituallamiento (artículo 14.1.2º, 3º, 4º, 5º, 6º de la LIGIC)
 - Billetes de banco en curso legal (artículo 14.1.7º de la LIGIC)
 - Títulos valores (artículo 14.1.8º de la LIGIC)
 - Pinturas de arte y dibujos realizadas a mano, esculturas, grabados, estampas y litografías, siempre que se trate de obras originales y las importaciones se efectúen directamente por los autores de las mismas (artículo 14.1.9º de la LIGIC).
 - Oro importado por el Banco de España (artículo 14.2 de la LIGIC).
 - Oro en lingote destinado a su depósito en entidades financieras para que sirva de respaldo a la emisión de certificados acreditativo de tales depósitos (artículo 14.2 de la LIGIC).
- 2) Exenciones en importaciones por cambio de residencia, por razones de celebración de matrimonio, herencia, estudios, amueblamiento de residencia secundaria o del traslado de la sede de la actividad de la empresa o efectuadas en régimen de viajeros, pequeños envíos o de escaso valor.

Se recogen en los números 3 (apartados 1º a 5º, 20º, 27º y 28º) y 11 del artículo 14 de la LIGIC) y tienen su fundamento en la existencia de una franquicia o exención en la legislación aduanera para tales importaciones. El objetivo de este tipo de exenciones es facilitar la libre circulación de personas y capitales.

A. Importaciones de bienes personales por personas físicas que trasladen su residencia habitual desde la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro estado miembro de la CEE o desde terceros países a Canarias.

El apartado 1º del artículo 14.3 identifica a por bienes personales los destinados a uso personal del interesado y no a fines económicos. También determina los requisitos que se exigen para tener derecho a la exención del Impuesto, estos son los que se señalan a continuación.

- a) Para adquirir la exención el interesado ha de causar baja en su residencia habitual para trasladarla a Canarias (si procede de la península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla u otro estado miembro de la Unión Europea debe acreditarse que haya vivido regularmente en la misma durante 185 días por año natural, y si procede de países no pertenecientes a dicha Comunidad debe justificar que ha permanecido en la misma por un tiempo mínimo de 12 meses consecutivos);
- b) los bienes se debieron haber adquirido en las condiciones normales de tributación del país de origen o procedencia sin haberse beneficiado con ocasión de su salida de dichos países de exención o devolución de impuestos soportados;
- c) los bienes han tenido que estar afectados al uso de los interesados durante los siguiente plazos mínimos: i) los vehículos de motor para circular por carretera (incluidos los remolques, caravanas, viviendas trasportables, embarcaciones de recreo y aviones de turismo) deberán haber estado afectos al uso de los interesados antes del traslado de su

residencia, durante un periodo mínimo de 12 meses si se hubiesen beneficiado de las exenciones establecidas en los regímenes diplomáticos o consular o a favor de los miembros de los Organismos Internacionales reconocidos, y de 6 meses en los demás casos, ii) los demás bienes que se hubiesen beneficiado de la exención anterior deben haber estado afectos al uso de los interesados durante un periodo mínimo de 6 meses antes del traslado de residencia;

- d) y por último se exige que los vehículos de motor para circular por carretera importados que se hubiesen beneficiado de la exención no se transmitan, cedan o arrienden durante los 12 meses siguientes a la importación, salvo causa justificada. En otro caso, quedarán sujetas al IGIC e intereses de demora con referencia al momento de la importación.

B. Importaciones de bienes personales por personas que, con ocasión de su matrimonio, trasladen su residencia, desde la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o el extranjero a Canarias.

Están exentas las importaciones de bienes pertenecientes a personas que, con ocasión de su matrimonio, trasladen su residencia a Canarias. También se incluyen los regalos recibidos por la pareja con ocasión del enlace matrimonial, si bien son entregados por personas residentes en algún país de la Unión Europea el valor unitario del regalo no podrá exceder la cuantía monetaria de 350€, en el caso de que dichos regalos son entregados por personas no residentes el valor unitario de estos no debe exceder de 200€.

La exención queda condicionada, según dispone el apartado 2º del artículo 14.3 de la LIGIC, a la recurrencia de los mismos requisitos (salvo el de la permanencia en la anterior residencia) que se han examinado en relación con la exención anterior, y a que el interesado aporte la prueba de su matrimonio.

Si la importación se efectuase antes de la celebración del matrimonio, la Consejería de Economía y Hacienda podrá exigir la prestación de una garantía.

C. Importaciones de bienes personales que se hubiesen adquirido por herencia.

Según dispone el apartado 3º artículo 14.3 de la LIGIC, están exentas del impuesto las importaciones de bienes personales adquiridos *mortis causa*, a título de propiedad o usufructo, cuando se realicen por personas físicas o por entidades sin fines de lucro que tengan su residencia habitual o estén establecidas en las Islas Canarias. En el artículo 20.3 del Reglamento estatal se recoge la necesidad del cumplimiento del siguiente requisito para poder acogerse a esta exención, y trata de aclarar que las importaciones del conjunto de bienes heredados deberán realizarse en el plazo de los dos años siguientes a la fecha de terminación del procedimiento sucesorio con adjudicación de los bienes.

D. Importaciones de bienes personales destinados a amueblar una residencia secundaria en canarias.

Están exentas, según establece el apartado 4º del artículo 14.3 de la LIGIC, las importaciones de bienes personales por un particular para amueblar su residencia secundaria en Canarias.

Se benefician también de esta exención los bienes personales que se destinen a la residencia habitual o a otra secundaria del importador en Canarias, procedentes de una residencia secundaria del mismo que se abandone en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla u otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, siempre que dichos bienes hubiesen estado realmente destinados al uso del interesado en esa residencia secundaria con anterioridad a su abandono.

La aplicación de esta exención queda condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que los bienes correspondan al mobiliario normal de la vivienda secundaria.
- b) Que los bienes se hubiesen adquirido en las condiciones normales de tributación del país de origen o procedencia, sin haberse beneficiado con ocasión de su salida de dichos países, de exención o devolución de impuestos soportados.
- c) Que los bienes hayan estado afectos al uso de los interesados, antes del traslado de su residencia, durante un periodo mínimo de 6 meses si se hubiesen beneficiado de las exenciones establecidas en los regímenes diplomático o consular, o a favor de los miembros de los Organismos Internacionales reconocidos.
- d) Que el importador fuese propietario de la vivienda secundaria, o arrendatario por un plazo mínimo de 12 meses.

E. Importaciones de bienes personales por estudiantes.

Están exentas del impuesto, de acuerdo con el apartado 5º del artículo 14.3 de la LIGIC, las importaciones de efectos personales, objetos e instrumentos de estudio (tales como libros, objetos de escribanía y dibujo, calculadoras, máquinas de escribir, ordenadores personales, etc.) y otros bienes muebles usados que pertenezcan a estudiantes que, teniendo su residencia habitual en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o en el extranjero, vengan a residir temporalmente a las Islas Canarias para efectuar sus estudios en este territorio.

La exención solo podrá concederse una vez por cada año escolar.

F. Las importaciones de escaso valor.

Están exentas las importaciones comerciales de bienes cuyo valor global, según el artículo 14.11 de la LIGIC, no exceda de 150 euros

Quedan excluidas de esta exención los siguientes productos: a) los que contengan alcohol comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel de Aduanas; b) los perfumes y aguas de colonia; y c) el tabaco en rama y manufacturado.

G. Importaciones de bienes realizados por viajeros.

Están exentas, según el apartado 27 del artículo 14.3 de la LIGIC, las importaciones de bienes contenidos en los equipajes personales de los viajeros, con las condiciones y requisitos que se indican a continuación:

- a) Que los bienes importados no constituyan una expedición comercial, es decir, que se trate de una importación ocasional y comprenda bienes de uso personal del viajero o de su familia o se destinen a ser ofrecidos como regalo y que por su naturaleza o cantidad no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial o profesional.
- b) Que el valor global de los citados bienes no exceda, por persona, de 430 euros o, tratándose de viajeros menores de quince años de edad el valor global admitido será de 150 euros. Si el valor excede de esas cantidades la exención se concederá hasta el límite de dichas cantidades para aquellos bienes que importados separadamente hubieran podido beneficiarse de la exención, "teniendo en cuenta que el valor de un solo bien no puede fraccionarse" (artículo 25.1.3º del Reglamento estatal).
- c) Las importaciones de "labores de tabaco" (como cigarrillos, puritos, cigarros puros y tabaco para fumar), y de "alcoholes y bebidas alcohólicas", en las cantidades que se indican en la letra C) del apartado 27 del artículo 14.3 de la LIGIC, están sometidas a una franquicia distinta, sin que el valor de los mismos deba computarse en la determinación de los límites del valor global indicado en el apartado anterior.

Los viajeros menores de diecisiete años de edad no se beneficiarán de las exenciones sobre las importaciones de labores de tabaco y las de alcoholes y bebidas alcohólicas.

H. Importaciones de pequeños envíos.

Están exentas, según el apartado 28 del artículo 14.3 de la LIGIC, las importaciones de pequeños envíos que no constituyan expedición comercial y que se remitan por un particular con destino a otro particular que se encuentre en las Islas Canarias.

Tienen la consideración de pequeños envíos, según el artículo 25.2 del reglamento estatal, aquellos en los que concurren los siguientes requisitos:

1º. Que se importen ocasionalmente.

2º. Que comprendan bienes para uso exclusivo del destinatario o de su familia y que por su naturaleza o cantidad no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial o profesional.

3º. Que se envíen por el remitente a título gratuito.

4º. Que el valor global de los mismos no exceda de 45 ecus cuando se remitan de un país no perteneciente a la Comunidad Económica Europea.

5º. Que tratándose de pequeños envíos remitidos desde la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o un Estado miembro de la CE se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que los bienes hayan sido adquiridos en las condiciones generales de tributación del mercado interior del territorio de procedencia y no se hayan beneficiado de la deducción o devolución de un impuesto análogo al IGIC.
- b) Que su valor global no exceda del contravalor en pesetas de 110 euros.

6º. Determinados bienes deben importarse en las cantidades que se incidan:

- a) productos del tabaco: por ejemplo si se trata de cigarrillos solo quedaran exentas las importaciones de 50 unidades si proceden de terceros países y 300 unidades si se trata de pequeños envíos procedentes de Estados miembros de la CEE.
- b) alcoholes y bebidas alcohólicas: en el caso de vinos suaves solo está exenta la cantidad de 2 litros para el caso de envíos procedentes de terceros países y 3 litros si el envío procede de estados miembros de la CEE.
- c) perfumes y aguas de colonia: queda exenta de tributación las importaciones de perfumes que no superen los 50 gramos y procedan de terceros países, si proceden de algún estado miembro de la CEE este límite es de 75 gramos.
- d) café o extractos de café: el café si procedente de terceros países quedará exenta de tributación siempre y cuando no supere los 500 gramos, si procede de algún estado miembro de la CEE no podrá superar los 1.000 gramos.
- e) té o extractos y esencias de té: para el caso del té quedara exenta la importación de dicho bien procedente de terceros países si no supera los 100 gramos, sin embargo si procede de algún estado miembro de la CEE este límite se incrementa a los 200 gramos.

I. Importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad.

Están exentos, según dispone el apartado 20º del artículo 14.3 de la LMAFREF, la importación de bienes de inversión pertenecientes a empresas que cesen definitiva y totalmente en su actividad en la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla o en el extranjero y trasladen su sede o creen un establecimiento permanente en Canarias para iniciar aquí el ejercicio de una actividad similar, es lo que establece también el artículo 20.6 del Reglamento estatal.

La exención queda condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que los bienes importados hayan sido efectivamente utilizados en la empresa durante un plazo mínimo de doce meses anteriores a la fecha del cese de la actividad en el territorio de origen, circunstancia que acredite mediante la correspondiente factura de adquisición.

- b) Que la importación de los mismos se produzca dentro del plazo de los 12 meses siguientes al cese de la actividad en el territorio de origen.
- c) Que dichos bienes se destinen a los mismos usos después de la importación.
- d) Que los bienes importados correspondan a la naturaleza e importancia de la empresa considerada.
- e) Que el traslado de la empresa no tenga por causa la fusión o la absorción por otra establecida en Canarias.

Se excluyen de la exención los siguientes bienes:

- a) Los medios de transporte que no tengan el carácter de instrumentos de producción o de servicios.
- b) Los productos aptos para la alimentación humana o animal.
- c) Los combustibles y las existencias de materias primas, productos semielaborados o terminados.

3) **Exenciones en importaciones de bienes en el marco de determinadas relaciones internacionales.**

Se recogen en los apartados 6º, 8º a 10º, 15º, 23º, 25º y 26º artículo 14.3 de la LIGIC y se fundamentan igualmente en la existencia de una franquicia aduanera en la importación de estos bienes.

1º. El artículo 21 del Reglamento estatal dispone que están exentas del IGIC las importaciones que no posean carácter comercial de los siguientes bienes:

- a) Las condecoraciones otorgadas por las autoridades de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro estado miembro de la CE o de terceros países a personas que tengan su residencia habitual en el territorio de las Islas Canarias.
- b) Las copas, medallas y objetos similares de carácter esencialmente simbólico, concedidos en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CE o en terceros países a personas que tengan su residencia habitual en el territorio de las Islas Canarias, en homenaje a sus actividades artísticas, científicas, deportivas o públicas en reconocimiento concreto, a condición de que sean importados por las mismas personas a quienes se hubiesen concedido.
- c) Las copas, medallas u objetos similares de carácter esencialmente simbólicos, entregados gratuitamente por autoridades o personas establecidas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CE o en terceros países para ser entregados con idénticos fines a los señalados en la letra b) anterior, en el territorio de las Islas Canarias.
- d) Las recompensas, trofeos, recuerdos de carácter simbólico y de escaso valor, destinados a ser distribuidos gratuitamente a personas que tengan su residencia normal en las Islas Canarias, con ocasión de congresos, reuniones de negocios o manifestaciones similares de carácter internacional.

2º. Los bienes que, en concepto de obsequio y con carácter ocasional:

- a) Se incorporen por personas que hayan realizado una visita oficial a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CE o a terceros países.
- b) Se importen por personas que efectúen una visita oficial a las Islas Canarias para ser entregados a autoridades o entidades oficiales de este territorio.
- c) Se envíen a las autoridades o entidades oficiales de las Islas Canarias por autoridades o entidades oficiales de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CE o de terceros países.

En todo caso, las exenciones de este apartado están limitadas por el contenido de las normas aplicables en el tráfico internacional de viajeros estudiadas en el epígrafe anterior.

3º. Los bienes destinados a ser usados o consumidos durante su permanencia en las Islas Canarias por los Jefes de Estado extranjero, por quienes lo representen o tengan prerrogativas análogas a ellas, a condición de reciprocidad.

4º. Los bienes donados al Rey de España.

5º. Los productos farmacéuticos destinados al uso de las personas o de los animales que participen en competiciones deportivas internacionales, en las cantidades precisas para cubrir sus necesidades durante el tiempo que permanezcan en las Islas Canarias.

6º. Los bienes destinados al condicionamiento o a la alimentación en ruta de los animales que, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CE o de terceros países, sean conducidos por las islas Canarias en cualquier medio de transporte, siempre que dichos bienes se encuentren a bordo de los medios de transporte y se utilicen o distribuyan en el curso de dicho recorrido.

7º. Los bienes destinados a la construcción, conservación o decoración de monumentos conmemorativos o cementerios militares de extranjeros en Canarias.

8º. Los ataúdes y urnas que contengan cadáveres o los restos de su incineración y las flores, coronas y demás objetos de ornamento que normalmente les acompañan.

4) **Exenciones en importaciones de bienes que tengan por objeto el cumplimiento de fines de interés social.**

Se incluyen en los apartados 11º y 12º del artículo 14.3 de la LMAFREF con el objeto de equiparar también las exenciones del IGIC a las franquicias aduaneras.

A. Importaciones de bienes destinados a entidades u organismos caritativos y filantrópicos.

Están exentas del impuesto, según dispone el apartado 11º del artículo 14.3 de la LIGIC, las importaciones de los siguientes bienes, cuando se realicen por entidades o establecimientos creados para el cumplimiento de fines caritativos o filantrópicos:

- a) Los adquiridos a título gratuito para ser distribuidos a personas necesitadas, con excepción de los productos alcohólicos, el tabaco en rama o manufacturado, el café, el té y los vehículos de motor distintos de las ambulancias.
- b) Los destinados a ser distribuidos, para consumir, a las víctimas de catástrofes producidas en las Islas Canarias, excluyendo los bienes materiales que se destinen a la reconstrucción de la zona. Así como los bienes utilizados por las unidades de salvamento.

Según el artículo 22.1 del Reglamento estatal esta exención tiene como condicionante que los importadores han de ser entidades de carácter caritativo o filantrópico, es decir que los bienes importados no podrán ser objeto de explotación o actividad económica.

B. Importaciones de bienes en beneficio de personas con minusvalía.

Según el apartado 12º del artículo 14.3 de la LIGIC, están exentas las importaciones de bienes efectuados por entidades o establecimientos autorizados para la asistencia a minusválidos, especialmente concebidos para la educación, empleo o promoción social de los mismos.

El artículo 22.2 del Reglamento estatal también concede la exención a las piezas de recambio o accesorios de los bienes indicados anteriormente, así como los destinados al mantenimiento de estos elementos, cuando se importen con ellos o puedan ser identificados a dichos bienes. Esta exención queda condicionada al requisito del apartado 1 de este mismo artículo.

5) Exenciones en importaciones de bienes para fines educativos, científicos y culturales.

Esta exención aparece reflejada en la LIGIC en los apartados 7º, 13º, 14º, 21º, 31º y 32º del artículo 14.3 y expresa el objetivo de equiparar el régimen especial al de las franquicias aduaneras.

A. Importación de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinadas a la investigación.

El artículo 23.1 del Reglamento estatal declara exentas las importaciones a título gratuito de animales especialmente preparados para ser utilizados en laboratorios y de sustancias biológicas y químicas procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o de otro Estado miembro de la CE, siempre que unos y otras se importen por establecimientos públicos o

servicios dependientes de ellos, dedicados a la enseñanza o investigación científica o, previa autorización por establecimientos privados dedicados a las mismas actividades.

La importación onerosa o gratuita de sustancias biológicas o químicas procedentes de países situados fuera de la Unión Europea podrán beneficiarse de la exención cuando se realice por los establecimientos citados anteriormente y esté exenta, a su vez, del Arbitrio sobre la Producción e Importación de Mercancías.

B. Importación de sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos.

Según el apartado 2 del artículo 23 del Reglamento estatal está exenta la importación de sustancias terapéuticas de origen humano, es decir sangre humana, plasma humano deseado, albúmina..., y de reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos o para el análisis de tejidos humanos con el objeto de ser utilizados con fines médicos o científicos.

La exención incluye los embalajes especiales que se utilizan para el transporte de dichas sustancias y reactivos, así como a los disolventes y accesorios necesarios para su conservación y utilización.

C. Importaciones de bienes que hayan de ser objeto de exámenes, análisis o ensayos.

Están exentas las importaciones de bienes que hayan de ser objeto de examen, análisis o ensayos para determinar su propia composición, calidad o características técnicas con fines exclusivos de información o investigación de carácter industrial o comercial.

D. Importaciones de material audiovisual producido por la ONU.

Están exentas las importaciones de materiales audiovisuales de carácter educativo, científico o cultural producidos por la ONU o cualquiera de sus organismos, que se relacionan en el artículo 13.4 del Reglamento Estatal.

E. Importación de objetos de colección o arte.

Están exentas las importaciones de objetos de colección u objetos de arte de carácter educativo, científico o cultural que se realicen por museos, galerías u otros establecimientos para destinarlos exclusivamente a exposición.

La exención queda condicionada según establece el apartado 32º del número 3 del artículo 14 a que se trate de una importación de bienes adquiridos a título gratuito o, tratándose a título oneroso, a que los bienes hubiesen sido entregados por una persona o entidad que no fuese empresario o profesional.

F. Importaciones de sustancias referenciadas para el control de la calidad de las materias utilizadas para la fabricación de medicamentos.

Están exentas las importaciones de muestras de sustancias referenciadas autorizadas por la Organización Mundial de la Salud para el control de la calidad de las materias utilizadas para la fabricación de medicamentos cuando se importen por personas o entidades autorizadas para recibir dichos envíos.

6) Exenciones importaciones de bienes para fines de prospección comercial.

Esta exención se encuentra regulada del apartado 16º a 19º del artículo 14.3 de la LIGIC que presentan su fundamento en la existencia de una franquicia aduanera. Se incluyen en esta exención según dispone el artículo 24 del Reglamento estatal las siguientes importaciones:

- a) Muestras sin valor comercial estimable, que no puedan servir más que para gestionar pedidos de mercancías de la especie por ellas representada (apartado 16º).
- b) Según el apartado 17º, los impresos de carácter publicitario, tales como catálogos, listas de precio, instrucciones de uso o folletos comerciales, que se refieran a mercancías destinadas a la venta o alquiler por una persona no establecida en Canarias.
- c) Los objetos de carácter publicitario, carentes de valor comercial intrínseco y remitidos gratuitamente a sus clientes por los proveedores establecidos en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro estado miembro de la CEE o bien en terceros países (apartado 18º).
- d) Según el apartado 19º del artículo 14.3 de la LIGIC quedan exentas de tributación determinados bienes de escaso valor o que hayan de utilizarse en demostraciones, destinados a una exposición o manifestación, las pequeñas muestras e impresos publicitarios es lo que establece también el apartado 4 del artículo 24 del Reglamento estatal.

7) Exenciones en importaciones de bienes destinados a organismos competentes en materia de protección de la propiedad industrial, intelectual o comercial.

Según el apartado 22º, del artículo 14.3 de la LIGIC se declaran exentas las importaciones de marcas, modelos o dibujos, así como los expedientes relativos a la solicitud de patentes de invención o similares, destinados a organismos competentes en materia de protección de derechos de autor o de la propiedad industrial o comercial, es lo que establece también el artículo 26 del Reglamento estatal.

8) Exención en la importación de carburantes y lubricantes.

Esta exención está regulada en el apartado 24º del artículo 14.3 de la LIGIC y tiene como objetivo equiparar el IGIC a la franquicia aduanera.

El artículo 27 del Reglamento estatal establece la exención del Impuesto de las importaciones de los carburantes contenidos en los depósitos de los vehículos automóviles

industriales y de turismo y en los de los contenedores para usos especiales que se introduzcan en las Islas Canarias en las condiciones y con las siguientes limitaciones:

- A. Carburantes contenidos en depósitos normales de los vehículos y contenedores especiales.**
- a) Los vehículos automóviles industriales procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o de otro estado miembro de la Unión Europea y los destinados al transporte de personas, siempre y cuando no superen los 600 litros de combustible.
 - b) Los demás vehículos automóviles industriales podrán acogerse a la exención siempre que no superen la cantidad de 200 litros de combustible.
 - c) Los contenedores para usos especiales, siempre que el combustible que se importe no sea mayor a los 200 litros.

Los demás vehículos podrán importarse con exención al carburante contenido en los depósitos normales sin limitación alguna.

- B. Carburantes contenidos en depósitos portátiles de los vehículos de turismo: hasta 10 litros.**

La exención se aplicará a los lubricantes que se encuentren a bordo de los vehículos hasta los límites que corresponda a las necesidades normales de su funcionamiento durante el trayecto e curso.

- 9) Exenciones en las importaciones de publicaciones oficiales, impresos y documentos diversos.**

Estas exenciones aparecen reflejadas en los apartados 29º, 30º, 33º y 34º del artículo 14.3 de la LIGIC y según establece el artículo 28 del Reglamento estatal están exentas las importaciones de los documentos expuestos a continuación:

- A. Importaciones de documentos de carácter turístico.**

Estarán exentas las importaciones de publicaciones oficiales de la Península, Islas Baleares, Ceuta y Melilla, cualquier otro estado miembro de la CEE o de terceros países, los impresos, folletos, carteles, anuarios, material técnico y otros análogos con fines de propaganda turística para ser distribuidos gratuitamente o con destino a las agencias oficiales de turismo acreditadas en las Islas Canarias, siempre que no contengan en ellos más de un 25% de propaganda comercial.

- B. Importaciones de fotografías, diapositivas y clichés para fotografías.**

Estarán exentas las importaciones de fotografías, diapositivas y clichés para fotografías, incluso las que lleven leyendas, remitidos a agencias de prensa o a editores de diarios o publicaciones periódicas.

C. Importaciones de objetos destinados a servir de prueba ante los Tribunales u otras instancias oficiales.

Están exentas las importaciones de objetos destinados a servir de prueba ante los Tribunales u otras instancias oficiales de los estados miembros de la CEE.

D. Importaciones de documentos y artículos.

Se incluyen en esta exención las importaciones de una serie de documentos que aparecen enumerados en las letras a) a ñ) del apartado 34º del artículo 14.3 de la LIGIC.

Entre esos documentos cabe destacar las papeletas de voto, los reconocimientos de firmas y las circulares impresas relativas a firmas, expedidos en el marco de intercambios usuales de información entre servicios públicos o establecimientos bancarios, los formularios y títulos de transporte, conocimientos de embarque, cartas de porte y demás documentos comerciales o de oficina ya utilizados, los expedientes, archivos, formularios y demás documentos destinados a ser utilizados en reuniones, conferencias o congresos internacionales, así como actas y resúmenes de estas manifestaciones.

10) Reimportaciones de bienes exentas del impuesto.

El artículo 14 de la LIGIC declara exentas del Impuesto en los números 4 y 5 las reimportaciones de bienes.

En el artículo 29 del Reglamento estatal podemos observar que la finalidad de estas exenciones es evitar una sobreimposición de dichos bienes, ya que al mantener éstos la misma carga fiscal que soportaban al salir se ha entendido por el legislador que no deben volver a ser objeto de gravamen por el Impuesto.

A. Reimportación de bienes.

El artículo 14.4 de la LIGIC declara exentas del impuesto “la reimportación de bienes realizada por quien efectuó la exportación temporal de los mismos a terceros países o su envío con carácter temporal a la Península, Islas Canarias, Ceuta, Melilla, cualquier otro estado miembro de la CE, siempre que se presenten en el mismo estado en que salieron”. Los requisitos para que dichas reimportaciones estén exentas están establecidos por el artículo 29.1 del Reglamento estatal:

- a) Que los bienes no se hayan adquirido al amparo de las exenciones relativas a las exportaciones o a las operaciones asimiladas a las exportaciones establecidas en los artículos 11 y 12 de la LIGIC (artículos 14 y 15 de este Reglamento).
- b) Que los bienes no hayan sido objeto de una entrega desde que tuvo lugar la salida de los mismos del territorio de las Islas Canarias hasta su posterior entrada en dicho territorio.
- c) Que la reimportación de los bienes se efectuó por la misma persona a quien la Administración autorizó la salida de los mismos.

- d) Que los bienes se reimporten en el mismo estado en que salieron, sin haber sufrido otro demérito que el producido por el uso autorizado por la Administración, incluido el supuesto de realización de trabajos lucrativos fuera del territorio de las Islas Canarias.

La reimportación en estado distinto al de la exportación constituirá un supuesto de “perfeccionamiento pasivo” que está sujeta al IGIC, siendo su base imponible la resultante de la suma de los siguientes conceptos:

- i. La diferencia entre el valor en aduana del bien que se reimporte y el valor en aduana del mismo bien previamente exportado, referidos ambos valores a los momentos en que se efectúen las correspondientes operaciones.
- ii. Los derechos, tributos y gastos accesorios y complementarios comprendidos en el apartado 1º y 2º del artículo 25 de la LIGIC.

No obstante, las referidas incorporaciones de bienes realizadas fuera del archipiélago canario estarán exentas en los siguientes casos:

- a) Cuando se realice a título gratuito, en virtud de una obligación contractual o legal de garantía o como consecuencia de un vicio de fabricación.
- b) Cuando se realicen en buques o aeronaves nacionales cuya entrega o importación este exenta, en virtud de lo establecido en los artículos 12 y 14 de la LIGIC (artículos 15 y 19 del Reglamento estatal).

El número 5 del artículo 14 de la LIGIC declara que están exentas también del Impuesto las reimportaciones de bienes realizadas por quien los envió temporalmente a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o a otro estado de la CEE cuando dichos bienes hayan sido objeto en estos territorios de un trabajo gravado por idéntico o análogo tributo al IGIC, sin derecho a deducción o devolución.

B. Reimportación de despojos y restos de buques nacionales siniestrados.

El artículo 14.4 de la LIGIC en el segundo apartado declara también exenta la reimportación de despojos y restos de buques nacionales naufragados o destruidos por accidente fuera del territorio de las Islas Canarias, previa justificación documental del siniestro y de la pertenencia de dichos bienes al buque naufragado.

11) Exenciones en las importaciones por los armadores de los productos de la pesca.

Con una clara finalidad proteccionista de la actividad pesquera el artículo 14.6 de la LIGIC declara exentas “las importaciones efectuadas en los puertos por armadores de buques de los productos de pesca que procedan directamente de sus capturas y que no hayan sido objeto de operaciones de transformación”.

A estos efectos, no se consideran operaciones de transformación las encaminadas a conservar los productos para su comercialización, realizadas antes de la primera entrega de los

misimos, tales como operaciones de limpieza, troceado, clasificación y embalaje, refrigeración, congelación de pescados, adición de sal y otras análogas.

El artículo 30 del Reglamento estatal considera operaciones de transformación las de cocción, ahumado, salazón y, en general, las de conservas de pescado de cualquier naturaleza.

12) Exenciones de las prestaciones de servicios relacionadas con las importaciones.

Se trata de una exención de carácter técnico establecida en el artículo 14.7 de la LIGIC con la finalidad de evitar la doble imposición de los servicios relacionados con las importaciones.

El artículo 31 del Reglamento estatal determina que está exención se aplicara cuando, en el plazo que establezca la Administración Tributaria Canaria, el importador remita a quien preste los servicios una copia del documento en el que se pruebe que la contraprestación se ha incluido en la base imponible determinada para la liquidación del Impuesto correspondiente a la importación de los bienes. En la formación de la base imponible de las importaciones (artículo 25 de la LIGIC) aparecen incluidos todos los servicios que se produzcan hasta el primer lugar de destino de las mercancías en el interior de las Islas Canarias: transporte, mediaciones... de no mediar está exención se produciría una doble imposición de esos servicios.

La exención no ampara a los servicios que estén exentos por el artículo 10 de la LIGIC, que mantendrán así el carácter de operaciones exentas sin derecho a deducir, a diferencia de lo que ocurre con estos otros servicios que están incluidos en la base imponible de las importaciones de bienes que, aunque estén exentos por el artículo 14.7 de la LIGIC, sí atribuyen el derecho a la deducción conforme a lo dispuesto por el artículo 20.4.1º. b) de la LIGIC.

13) Exenciones de las importaciones en régimen diplomático o consular.

El artículo 14.8 de la LIGIC declara exentas las importaciones en régimen diplomático o consular conforme a la legislación que le sea aplicable.

En esta exención se comprenden, según el artículo 32 del Reglamento estatal, los vehículos automóviles de uso privado, los objetos de mobiliario y ajuar y los demás efectos que se destinen al servicio o amueblamiento de las misiones diplomáticas o consulares establecidas en las Islas Canarias o se destinen al uso particular de los funcionarios o empleados de dichas misiones o consulados, que estén reconocidos en las listas por los países a los que representen y siempre que exista reciprocidad.

14) Importaciones de bienes exentas en virtud de convenios internacionales.

Están exentas del IGIC, según el artículo 14.9 y 14.10 de la LIGIC, las siguientes importaciones:

- a) Las efectuadas por Organismos Internacionales reconocidos por España, o por sus miembros con estatuto diplomático, con los límites y en las condiciones fijadas en los

Convenios Internacionales por los que se crean tales Organismos o en los acuerdos sobre la sede de los mismos.

- b) Las que se realicen al amparo de Convenios Internacionales vigentes en materia de cooperación cultural, científica o técnica.

15) Exención de la importación de material militar.

El artículo 14.12 de la LIGIC establece la exención las importaciones de armamento, munición y material de uso militar que se requiera para la realización del programa de inversiones y sostenimiento de las Fuerzas Armadas.

16) Otras exenciones.

En los apartados 35º y 36º del artículo 14.3 de la LIGIC se establecen las siguientes exenciones sobre las importaciones:

- a) Los signos de franqueo, efectos estancados y efectos timbrados, tales como sellos de correos, pólizas, letras de cambio, cheques y precintas fiscales.
- b) Los impresos, boletos o cupones que sirvan como soporte para la celebración de loterías, apuestas y juegos establecidos por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, así como la Organización Nacional de Ciegos y, en su caso, por los órganos correspondientes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

3.2.2. Exenciones en regímenes especiales de importación

Los artículos 15 de la Ley y 34 del Reglamento Estatal declaran exentas las importaciones de bienes efectuadas al amparo de los regímenes aduaneros suspensivos o que se coloquen en áreas arancelarias exentas.

1) Regímenes aduaneros suspensivos

Están exentas del IGIC, según el artículo 15 de la LIGIC las importaciones de bienes efectuadas al amparo de los regímenes especiales de tránsito, importación temporal, depósito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión, con excepción de la exportación anticipada, y transformación bajo control aduanero.

A. Tránsito

El tránsito consiste en un régimen aduanero por el que una mercancía no comunitaria circula de un punto a otro del territorio aduanero de la Comunidad, de uno o varios Estados, bajo un control de las autoridades aduaneras, sin que se devenguen los correspondientes derechos arancelarios.

Por ello, cuando una mercancía no comunitaria entra, por ejemplo, por el Puerto de la Luz de Las Palmas de Gran Canaria con destino al aeropuerto de Gando para ser exportada por avión a Mauritania se realiza efectivamente el hecho imponible del IGIC, y existe entrada de bienes en

las Islas Canarias; pero, sin embargo, al estar sometida la mercancía al régimen de tránsito externo se aplica la correspondiente exención del artículo 15 de la LIGIC y dicha operación no tributa en el IGIC por la importación.

B. Importación temporal

En la imputación temporal, si bien se establece la exención del IGIC, ésta se aplica cuando la importación a consumo de las mercancías procedentes de terceros países, o de los estados miembros de la Unión Europea no está gravada por los derechos de importación o por el AIEM.

En los derechos arancelarios (artículos 250 a 254 del Código Aduanero de la Unión) y en el AIEM (artículos 74 de la LIGIC), existen dos tipos de importaciones temporales: **a)** importaciones temporales con **exención total**, y **b)** aquellas que se benefician del régimen de **exención parcial**, que, según el artículo 252 del Código de la Unión, satisfacen el 3% de la cuantía de lo que debieran pagar si la importación fuese despachada a libre práctica en la fecha en la que se incluyeron en el régimen de importación temporal, por cada mes o fracción de mes en que las mercancías estén en dicho régimen.

Estas importaciones temporales que se benefician del régimen de exención parcial, según dispone el artículo 34.1 del Reglamento Estatal, estarán gravadas en la misma proporción por el IGIC. Por tanto, si se paga el 3% mensual de derechos de importación hay que liquidar asimismo el 3% mensual de la cuota del IGIC que se liquidaría si la importación fuese definitiva.

C. Depósito

La LIGIC y el Reglamento Estatal establecen asimismo la exención para las importaciones de bienes conducidos a la Aduana y colocados, en su caso, en régimen de depósito. En el Derecho Aduanero de la Unión existen dos tipos de depósito:

- a) Depósito temporal** para referirse a aquella situación en la cual las mercancías se encuentran en Aduana, desde su introducción hasta su despacho (artículos 144 a 149 del Código Aduanero de la Unión).
- b) Depósito aduanero** para referirse a aquel régimen aduanero especial que permite el almacenamiento de las mercancías en un lugar autorizado por la Administración Aduanera y sometido a su control de mercancías no comunitarias, sin que estas mercancías estén sujetas a derechos de importación ni medidas de política comercial, y de mercancías comunitarias para las que una normativa comunitaria disponga en razón de su inclusión en un depósito aduanero el beneficio de medidas relacionadas en principio con la exportación de mercancías (artículos 237 a 242 del Código Aduanero).

El Reglamento Estatal condiciona la aplicación de la exención al cumplimiento de los requisitos de las legislaciones estatal y comunitaria, por tanto, cuando en los artículos 15 de la LIGIC y 34 del Reglamento Estatal hacen referencia a la importación en régimen de depósitos ha de entenderse al Depósito aduanero, es decir, la entrada de bienes en el territorio de aplicación del impuesto vinculando las mercancías al régimen de depósito aduanero.

Supongamos que un empresario de Tenerife importa un bien de Estados Unidos. Este empresario no sabe qué destino aduanero le va a otorgar a la mercancía por lo que la mantiene durante diez días en los “almacenes de depósito temporal” y luego lo introduce en un depósito aduanero. Con la importación del bien se realiza el hecho imponible del IGIC, es decir la entrada de mercancías en las islas, pero se aplica esta exención al colocar la mercancía al amparo del régimen de depósito aduanero.

D. Perfeccionamiento activo

La LIGIC declara exentas las importaciones de bienes realizadas al amparo del sistema de suspensión del régimen de perfeccionamiento activo. Este régimen (artículos 256 a 258 del Código Aduanero de la Unión) consiste en permitir introducir en el territorio aduanero mercancías de terceros países para someterlas a operaciones de transformación o perfeccionamiento y destinarlas a su exportación fuera del territorio aduanero comunitario, en forma de productos compensadores o transformados, sin que aquéllas queden sujetas a los derechos de importación.

El régimen de perfeccionamiento activo funciona bajo el sistema de suspensión, el cual se inicia con la importación de mercancías con suspensión del pago de derechos a la importación, continúa con la transformación o perfeccionamiento de éstas y termina con la salida o exportación del producto transformador fuera del territorio aduanero comunitario. Este sistema admite dos modalidades:

- i. **La compensación por equivalencia**, que permite que los productos compensadores o transformados sean obtenidos a partir de mercancías equivalentes, y
- ii. **La exportación anticipada**, modalidad que permite que los productos compensadores o transformados sean exportados antes de la importación de las mercancías correspondientes.

En el IGIC, la exención de la importación de bienes al amparo de este régimen se aplica plenamente, como hemos dicho, a este sistema de suspensión, con excepción, quiero precisar, de la modalidad de exportación anticipada según establece el artículo 34 del Reglamento Estatal.

Supongamos que en Tenerife se realiza una importación de tejidos de algodón para fabricar en el Puerto de la Cruz vestidos de señora que posteriormente serán objeto de exportación. Se realiza el hecho imponible del IGIC, pero se aplica la exención del artículo 15 al realizarse al amparo del sistema de suspensión del régimen aduanero de perfeccionamiento activo. Si se obtienen objetos secundarios ofrecidos a través de las “sobras” de tela de los vestidos, por ejemplo que se realicen trapos respecto de estos no se aplica la exención.

2) Áreas arancelarias exentas

Los artículos 15 de la LIGIC y 34 del Reglamento Estatal declaran también exentas las importaciones de bienes que se introduzcan en las Zonas Francas (antes también estaban

exentas la introducción de bienes en los Depósitos francos), así como las prestaciones de servicios directamente relacionadas con estas importaciones, incluso realizadas estas prestaciones por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de la normativa comunitaria correspondiente a dichas áreas, que será aplicable, independientemente, de que dichas importaciones procedan de la Unión Europea o de terceros países.
- Que los bienes introducidos en las citadas áreas no sean utilizados ni destinados a su consumo final en dichas áreas.

Esto supuesto, es necesario añadir dos precisiones al régimen jurídico de esta exención:

- La primera, que la **zona franca** (artículos 243 a 249 del Código Aduanero de la Unión) no es más que un terreno que forma parte del territorio aduanero de la Unión, pero que el Estado – así lo indica el artículo 243 del Código de la Unión- lo ha constituido como zona franca fijando el punto de entrada y salida. En ese terreno señalado como zona franca podrán instalarse, con la autorización aduanera correspondiente, industrias, almacenes, etc, e importarse bienes con exención de impuestos y realizarse cualquier operación de transformación de esos bienes importadas para su posterior exportación.

- La segunda, que hoy, después de la entrada en vigor del Código Aduanero de la Unión, los depósitos francos han desaparecido del Derecho Aduanero de la Unión, y los que estaban autorizados se han constituido en depósitos aduaneros, salvo que hayan solicitado convertirse en zona franca

3.3. DEVENGO

El IGIC, según dispone el artículo 18.3 de la Ley del IGIC, se devenga en el momento en que los importadores soliciten de la Administración Tributaria Canaria el despacho de la mercancía, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación del Impuesto [cfr. Artículos 88 y siguientes del Reglamento de gestión de los tributos derivados del REF (Decreto del Gobierno de Canarias 268/2011, de 4 de agosto)].

3.4. SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES

El sujeto pasivo es el deudor del impuesto, y es –obvio es decirlo- quien tiene la obligación de pagar el IGIC. Fijándonos en las importaciones, que es el objeto de este estudio, el sujeto pasivo del IGIC, según el artículo 21 de la LIGIC, es la persona que realiza la importación, siempre que se cumplan lo establecido en la legislación aplicable. A estos efectos, se consideran importadores:

- Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos, o bien consignatarios que actúen nombre propio en la importación de dichos bienes.
- Los viajeros para los bienes que conduzcan al entrar en las Islas.

- Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los dos apartados anteriores.

Por su parte, el artículo 21 bis de la misma Ley establece que son responsables solidario del pago del Impuesto:

- Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios Internacionales. (Se refiere, por ejemplo, a la garantía que suele prestarse en determinados supuestos de tránsito, en que aquella se presta, por entidades como pueden ser las Cámaras de Comercio).
- Las empresas de transporte, cuando en nombre de terceros en virtud de convenios internacionales.
- Los agentes de aduanas, y las personas autorizadas (transitarios) para presentar y tramitar declaraciones para el despacho de mercancías cuando intervengan en nombre propio y por cuenta de comitentes.

Fuera de estos supuestos de responsabilidad solidaria, es conveniente puntualizar que si los agentes de aduanas actuasen no en nombre propio y por cuenta de sus comitentes, sino en nombre y por cuenta de sus comitentes, habría que aplicar el artículo 43.1 e) de la Ley General Tributaria, y la responsabilidad tributaria sería, en este caso, subsidiaria y no subsidiaria.

3.5. BASE IMPONIBLE.

3.5.1. Regla general

Según el artículo 25 de la Ley del IGIC, la base imponible de las importaciones será el resultado al "Valor en Aduana" de las mercancías importadas los dos conceptos siguientes:

1º) Todos los tributos o gravamen que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del propio IGIC y del AIEM. Entre esos tributos, el más importante es el Arancel de Aduanas cuando la mercancía procede de fuera de la Unión Europea, pero también están los impuestos especiales de alcoholes y también el impuesto de la Comunidad Autónoma sobre Labores de Tabaco.

2º) Los gastos accesorios, como las comisiones y gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino en el interior del archipiélago.

Como primer lugar de destino, el artículo 25 de la Ley del IGIC considera el que figure consignado en el correspondiente documento de transporte (conocimiento de embarque), o en su defecto, aquel en que se produce la primera desagregación o separación del cargamento en las Islas Canarias. Si el primer lugar de destino estuviera emplazado en cualquier isla, y la entrada se efectuara por isla diferente de la de destino, al "Valor en Aduana" no se adicionarán los gastos accesorios y complementarios que tuvieran como objeto el traslado de los bienes a la isla de destino.

Por su parte, el valor aduana⁴, regulado en los artículos 69 a 74 del Código Aduanero de la Unión, se determina de acuerdo con un método principal, que es el valor de transacción; y en caso de que este método sea inaplicable, por ejemplo, por inexistencia de venta, se aplican alguno de los métodos secundarios a los que nos referiremos luego.

De acuerdo con el método de transacción, que es el principal, el valor de aduanas de las mercancías es el precio efectivamente pagado o por pagar, cuando estos se vendan a un comprador ubicado en el territorio aduanero de la Unión, ajustado de conformidad con lo dispuesto en los artículos 71 y 72 del Código Aduanero de la Unión.

Por precio efectivamente pagado o por pagar se entiende el pago total que, por las mercancías importadas, haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste. Y comprenderá todos los pagos efectuados o por efectuar como consecuencia de las mercancías importadas, ya sea abonando la totalidad del precio al vendedor (pago directo) o bien entregando una parte al vendedor y el resto a una tercera persona que, a su vez, es acreedora del vendedor.

Para que se pueda aplicar este método de valoración es necesario que se den estas cinco condiciones:

1) Que la mercancía haya sido objeto de una venta. Se considera que no ha existido una venta en las siguientes operaciones de importación: a) suministros gratuitos (regalos, muestras, etc.), b) mercancías importadas en consignación, c) mercancías importadas por intermediarios que no las compran, pero que las venden después de la importación, d) mercancías importadas por sucursales que no tienen personalidad jurídica, e) mercancías importadas en ejecución de un contrato de alquiler o de leasing, f) mercancías entregadas en préstamo que siguiendo propiedad del expedidor, g) mercancías (residuos) que se importan para su destrucción en el país de importación, mediante un pago del remitente de las mismas, que es percibido por el propio importador por el servicio que éste presta a aquél (Opinión Consultiva 1.1 del Comité Técnico de Valoración).

2) Que no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que: a) impongan o exijan la Ley o las autoridades de la Comunidad; b) limiten la zona geográfica donde puedan revenderse las mercancías; y c) no afecten sensiblemente al valor de las mercancías.

3) Que la venta o el precio no dependan de condiciones o prestaciones no cuantificables en relación con las mercancías importadas como ocurre, por ejemplo, en las tres situaciones siguientes: a) el vendedor establece el precio de las mercancías importadas con la condición de que el comprador adquiera también cierta cantidad de otras mercancías, b) el precio de las mercancías importadas depende del precio al que el comprador de éstas venda otras mercancías al vendedor de las importadas, c) el precio se establece sobre la base de una forma de pago sin relación con las mercancías importadas. Por ejemplo, cuando éstas son productos semiterminados que el vendedor ha suministrado con la condición de recibir una cantidad de productos terminados (Circular de la Dirección General de Aduanas de 29 de diciembre de 1985).

⁴ Sobre el valor en aduanas, véase F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, y S. MAZORRA, "La valoración de mercancías en la Renta de Aduanas", en Valoración en Derecho Tributario, IEF, Madrid, 1991, págs. 159 y ss.

4) Que no revierta al vendedor parte alguna del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador, salvo que el valor pueda ajustarse convenientemente; y se pueda determinar mediante datos objetivos y cuantificables la cantidad que revierte al vendedor, lo que sucede, por ejemplo, como advierte Herrera Ydáñez⁵, en los supuestos de transacciones con reparto de beneficios. Y

5) Que no exista vinculación entre comprador y vendedor, o si existe que no haya influido en el precio.

En todo caso, ha de señalarse que para determinar el importe del valor de transacción, hay que ajustar el precio efectivamente pagado o por pagar con los denominados ajustes (positivos o negativos) a los que se refieren los artículos 71 y 72 del Código Aduanero de la Unión. Sólo en los casos en que no proceda realizar ajuste alguno, el valor de transacción será entonces igual al precio pagado o por pagar. Sistematizando, son dos los ajustes a tratar:

a') Ajustes positivos

Los conceptos que hay que sumar (ajuste positivo) al precio efectivamente pagado o por pagar para determinar el valor de transacción son las cantidades que se relacionan a continuación, siempre que estén basadas en datos objetivos y cuantificables:

1) Los gastos de corretaje que paga el comprador a un intermediario por intervenir en las transacciones de mercancías. La remuneración consiste en un porcentaje de la operación contratada generalmente de mercancías que se cotizan en las Bolsas mundiales de productos.

2) El coste de los envases y embalajes (los envases son los continentes o recipientes exteriores o interiores en que se pone una mercancía. Los embalajes son los soportes para el enrollamiento, plegado y fijación de las mercancías). Generalmente el coste del envase y del embalaje estará comprendido en el precio pagado o por pagar, por lo que no habrá que hacer ningún ajuste positivo por este concepto. Si no estuviera comprendido, entonces sí habrá que sumarlo al precio pagado o por pagar para determinar el valor de transacción de la mercancía.

3) El valor de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, para utilizarlos en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, y en la medida en que dicho valor no esté incluida en el precio efectivamente pagado o por pagar: a) materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas; b) herramientas, matrices, moldes y objetos similares para la producción de las mercancías importadas; c) materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas; d) trabajos de ingeniería, de creación y perfeccionamiento, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas.

⁵ R. HERRERA YDAÑEZ: Valoración de mercancías a efectos aduaneros, Min. Economía y Hacienda, Madrid, 1988, pág. 75

4) Los cánones y derechos de licencia relacionados con la mercancía a valorar, que el comprador esté obligado a pagar como condición de la venta de las mercancías, en la medida en que no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar. (En este caso, el beneficio que el cedente deja de obtener se recupera a través de un canon de fabricación que la licenciada debe abonar al titular de la patente.)

Los cánones y derechos de licencia comprenden los pagos efectuados por patentes, marcas de fábrica o de comercio y derechos de autor, según precisa la Circular de la Dirección General de Aduanas de 29 de noviembre de 1985; pero en ningún caso, los gastos relativos al derecho de reproducir las mercancías y los correspondientes al derecho de distribuir o de revender las mercancías importadas.

5) El valor de cualquier parte del producto de la reventa o utilización posterior de la mercancía importada que revierta al vendedor. Este ajuste opera en la práctica comercial en las transacciones con reparto de beneficios, que consiste en un acuerdo entre vendedor y comprador por el que se reparten beneficios que se obtengan de la venta de las mercancías en el país de importación por encima de un precio convenido.

6) Los gastos de transporte, carga y manipulación inherentes al transporte y seguro hasta el lugar de introducción de las mercancías en el territorio aduanero de importación⁶.

b') Ajustes negativos

Al importe de la mercancía determinado por este método del valor de transacción, hay que restar todas aquellas partidas de gastos o costos que se añaden con posterioridad al momento de la importación de la mercancía, siempre que puedan discriminarse mediante la factura u otros documentos del precio efectivamente pagado o por pagar. Son las cuatro partidas de gastos siguientes:

1) los derechos y demás gravámenes a la importación exigibles

2) los intereses devengados por pagos diferidos en virtud de un acuerdo de financiación concertado por el comprador y relativo a la compra de mercancías importadas siempre que se

⁶ A la hora de practicar estos ajustes se deben tener en cuenta las condiciones de entrega que figuren en factura. Los "incoterms" más usuales que se suelen encontrar en los documentos comerciales de entrega o venta de mercancías son los siguientes: 1) Franco Fábrica (Ex Works F.F.): es el Incoterm que menos exige al exportador: tiene como única responsabilidad poner la mercancía en sus instalaciones a disposición del comprador, corriendo por cuenta de este todos los gastos y riesgos desde dicho lugar (fábrica, almacén, etc.) hasta el lugar de destino. 2) F.A.S. puerto de embarque convenido (free alonsideship): el vendedor está obligado a entregar la mercancía y correr con los gastos hasta el "costado del buque", corriendo el comprador desde ese momento con todos los gastos y riesgos, incluidos los de carga en el puerto de embarque, hasta el lugar de destino. 3) F.O.B. puerto de embarque convenido (free onboard): el vendedor entrega las mercancías "a bordo del buque" en el puerto de embarque. Desde ese momento todos los gastos o riesgos corren a cargo del comprador. 4) C & F (cost and freight): el vendedor corre con todos los gastos de transporte y fletes hasta el puerto de destino convenido, soportando el comprador todos los riesgos por el deterioro o pérdidas que las mercancías pudieran sufrir durante el trayecto. 5) C.I.F puerto de destino convenido (cost, insurance, freight): añade al anterior que el vendedor está obligado a proporcionar una póliza de seguro que cubra los riesgos o daños que pudiera sufrir la mercancía durante el transporte hasta el puerto de destino convenido.

cumplan estas tres condiciones: a) los intereses se distingan del precio realmente pagado o por pagar por dichas mercancías; b) el acuerdo se haya concertada por escrito; y c) el comprador pueda demostrar, cuando se lo requiera, que tales mercancías se venden realmente al precio declarado como precio realmente pagado o por pagar, y que el tipo de interés reclamado no excede del nivel aplicado a esta clase de transacciones en el país y en el momento en que haya facilitado la financiación (Decisión del Comité Técnico de Valoración en Aduanas de 26 de abril de 1984).

3) los gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica de las mercancías importadas. Sólo se da este supuesto en las ventas e instalaciones denominadas "llave en mano", en las que el vendedor soporta todos los gastos hasta entregar al comprador las instalaciones industriales en perfectas condiciones de funcionamiento.

5) los gastos de transportes y seguros después de la importación.

El estudio concreto de este método de valoración es, propiamente, objeto de buena parte del Derecho Aduanero. Aquí en este TFG sólo hemos de indicar que los métodos secundarios de valoración, según el artículo 74 del Código Aduanero de la Unión, son los cinco siguientes: 1) Método del valor de transacción de mercancías idénticas; 2) Método de valor de transacción de mercancías similares; 3) Método del procedimiento sustractivo; 4) Método basado en el coste de producción, y 5) Método denominado del último recurso.

3.5.2. Reglas especiales

El artículo 26 de la LIGIC establece determinadas reglas especiales:

1. En los casos de importaciones a consumo de bienes colocados en los regímenes especiales de importación o en una zona franca, la base imponible se determina conforme a las siguientes reglas:
 - Tratándose de bienes originarios de la península, islas Baleares, Ceuta, Melilla o bien del extranjero, la base imponible se calculará de conformidad con la regla general.
 - Si los bienes fuesen originarios de las islas Canarias y hubiesen sido objeto de una entrega exenta del Impuesto, la base imponible será la suma de las contraprestaciones de dicha entrega y de los servicios directamente relacionados con la misma, determinadas de acuerdo con las normas contenidas en la LIGIC para las entregas de bienes y prestaciones de servicios.
 - Cuando los bienes importados a consumo estuviesen constituidos, en parte, por bienes originarios de la Península o del extranjero y en parte por bienes originarios de Canarias, la base imponible será la suma de las que corresponda a cada uno de ellos, determinada de acuerdo con las normas anteriores que resulten aplicables según su origen.
 - Si los bienes importados a consumo fuesen originarios de las islas Canarias y no hubiesen sido objeto de una entrega previa, la base imponible estará constituida exclusivamente por la que corresponda a los bienes comprendidos en los apartados anteriores que, en su caso, se les hubiesen incorporado, determinada de acuerdo con las normas de dichos apartados que resulten aplicables según su origen.

- En la base imponible de las importaciones a consumo de los bienes a que se refieren los apartados precedentes se integrarán asimismo (y siempre que no estén incluidas en los conceptos anteriores) las contraprestaciones correspondientes a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con los bienes que se importen, cuando dichas prestaciones hayan estado exentas del Impuesto y se hayan realizado mientras los bienes hubiesen permanecido al amparo de los regímenes aduaneros especiales.
- Cuando se hubiesen producido una o varias entregas de los bienes importados mientras los mismos se encontrasen al amparo de los regímenes aduaneros especiales, la base imponible resultará de sumar los siguientes conceptos:
 - a) La contraprestación de la entrega de los bienes efectuada al importador, incrementada con la de los bienes incorporados a los anteriores por el propio importador hasta el momento de la importación si estos últimos hubiesen sido adquiridos en virtud de operaciones exentas del Impuesto. Si las contraprestaciones correspondientes a los bienes originarios del extranjero, península, islas Baleares, Ceuta o Melilla fuesen inferiores a sus respectivos «Valores en Aduana» se tomarán estos valores para la determinación de la base imponible.
 - b) La contraprestación de los servicios directamente relacionados con los bienes de referencia y que se hubiesen prestado desde su entrega al importador hasta el momento de la importación.
 - c) Todos los tributos que gravan la importación y los gastos accesorios anteriormente nombrados en la regla general.
- 2. En las importaciones a consumo de bienes cuya entrega (números 6 y 7 del artículo 12 de la LIGIC) o importación (números 8 y 9 del artículo 14 de la LIGIC) previas estuviesen exentas por razón diplomática o de Organismos Internacionales, la base imponible se determinará aplicando las reglas establecidas en el apartado anterior atendiendo al origen de los bienes.
- 3. En las reimportaciones de bienes que no se presenten en el mismo estado en que salieron por haber sido objeto en la península, islas Baleares, Ceuta, Melilla o en el extranjero de una reparación, trabajo, transformación o incorporación de otros bienes, la base imponible vendrá determinada por la suma de los siguientes conceptos:
 - a) La diferencia entre el Valor en Aduana del bien que se reimporte y el Valor en Aduana del mismo bien previamente exportado, referidos ambos valores a los momentos en que se efectúen las correspondientes operaciones.
 - b) Los derechos, tributos y gastos accesorios y complementarios comprendidos en la regla general.

3.6. TIPO DE GRAVAMEN

Los tipos de gravamen del IGIC vienen regulados en los artículos 51 a 61 de la Ley Territorial 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, y, como es lógico, se aplican tanto a las operaciones interiores como a las importaciones. A efectos de su estudio, lo haremos fijándonos, por la razón del mismo, en los bienes importados y los clasificaremos de la siguiente manera:

3.6.1. Tipo de gravamen cero.

El tipo de gravamen del cero por ciento será aplicable, entre otras, a las siguientes importaciones:

- a) Las de productos de primera necesidad como son el agua, la leche, huevos o el pan, así como las de medicamentos.
- b) Las de libros periódicos y revistas que no contengan únicamente publicidad, así como los complementos entregados conjuntamente a un precio único.
- c) Las de productos grabados por medios magnéticos u ópticos de utilización educativa o cultural, siempre que sean importados por organismos públicos de carácter educativo o cultural u otros establecimientos de carácter educativo o cultural cuando sean autorizadas por la Administración Tributaria Canaria.
- d) Las de petróleo así como de productos derivados de él, el biodiesel, bioetanol y biometanol⁷.

3.6.2. Tipo de gravamen reducido del 3 por ciento.

Este tipo de gravamen se aplica a las importaciones de bienes que aparecen reguladas en el artículo 54 de la Ley Territorial, entre las cuales podemos destacar los siguientes:

- a) Las de productos derivados de las industrias y actividades siguientes:
 - Producción, transporte y distribución de suministros (luz, agua, gas...),
 - Industria química, exceptuando los perfumes y determinados productos de cuidado personal.
 - Industria textil.
- b) Las de aparatos y complementos, así como las gafas graduadas y lentillas, destinados a sustituir las deficiencias físicas de personas o animales, incluidas las de movilidad o comunicación.
- c) Las de semillas y materiales de origen animal o vegetal originados para la reproducción y alimentación de animales o vegetales de uso fitosanitario o ganadero siempre y cuando sean destinados a actividades agrícolas, forestales o ganaderas. No se incluyen la maquinaria, utensilios o herramientas utilizados para cometer las actividades descritas.
- d) Las de los productos derivados del petróleo que no tributen al tipo cero.
- e) Las de flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.
- f) Los vehículos para personas con movilidad reducida, según la definición de la letra A) del Anexo II del Real Decreto 2822/1988, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos.

⁷ Los productos derivados del petróleo se encuentran recogidos 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. Las definiciones de biodiesel, bioetanol y biometanol están contenidas en la Ley 5/1986, de 28 de Julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo.

- g) Las de vehículos, cualquiera que sea su potencia, adaptados al transporte habitual de personas, directamente o previa adaptación, con discapacidad en silla de ruedas.
- h) Los vehículos, cualquiera que sea su potencia, clasificados como taxi o autoturismo, y que, bien directamente o previa su adaptación, se destinen al transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas.
- i) Los vehículos, cualquiera que sea su potencia, que sin previa adaptación, estén destinados al transporte habitual de personas con discapacidad igual o superior al 65 por 100, y con independencia de quien sea conductor el conductor de los mismos.

3.6.3. Tipo general del 7 por ciento

Este tipo de gravamen se aplica a todas las importaciones de bienes a las que no les son de aplicación los otros tipos de gravámenes. Y en particular es de aplicación, según disponen expresamente los artículos 59, 60 y 61 de la de la Ley Territorial 4/2012, de 25 de junio, a las importaciones de:

- a) Vehículos, cualquiera que sea su potencia, que sin previa adaptación, estén destinados al transporte habitual de personas con discapacidad igual o superior al 33 por 100, y con independencia de quien sea conductor el conductor de los mismos.
- b) Embarcaciones olímpicas y las entregas de buques, embarcaciones y artefactos navales que se afecten a actividades de protección civil, de prevención y extinción de incendios y de fuerzas y cuerpos de seguridad.
- c) Aviones, avionetas y demás aeronaves que se afecten a actividades de protección civil, de prevención y extinción de incendios y de fuerzas y cuerpos de seguridad y de traslado de enfermos y heridos.

3.6.4. Tipo de gravamen incrementado del 9.5 por ciento.

Este tipo incrementado del 9,5 por 100 es el tipo "general" de los vehículos con potencia igual o inferior a 11 cv siempre y cuando el vehículo no tribute –así lo dispone el artículo 59 de la Ley Territorial 4/2012, de 25 de junio- "ni al tipo reducido, ni al general ni al incrementado del 13,5 por 100".

Este tipo incrementado del 9,5 por 100 también es aplicable, según el artículos 60 de la Ley Territorial 4/2012, de 25 de junio, a las importaciones de buques, embarcaciones y artefactos navales que no estén sujetos al ya examinado tipo general ni al incrementado del 13,5 por 100, que estudiaremos a continuación.

Igualmente este tipo incrementado de 9,5 por 100 se aplica a los siguientes aviones, avionetas y demás aeronaves:

- a) Los aviones, avionetas y demás aeronaves que se destinen a actividades agrícolas o forestales.

- b) Los aviones, avionetas y demás aeronaves importadas por escuelas reconocidas por la Dirección General de Aviación Civil y destinadas a la educación y formación aeronáutica de pilotos o su reciclaje profesional.
- c) Los aviones, avionetas y demás aeronaves importadas por el Estado, Comunidades Autónomas, corporaciones locales o por empresas u organismos públicos.
- d) Los aviones, avionetas y demás aeronaves importadas para el transporte de pasajeros o mercancías o la prestación de servicios a título oneroso.
- e) Los aviones, avionetas y demás aeronaves importadas por empresas para ser cedidas en arrendamiento financiero exclusivamente a empresas dedicadas al transporte de pasajeros o mercancías o a la prestación de servicios a título oneroso.

3.6.5. Tipo de gravamen incrementado del 13.5 por ciento.

El tipo de gravamen al 13,5% es aplicable, entre otras, a las importaciones de los siguientes bienes:

- a) Cigarrillos puros con precio superior a 2,5 euros por unidad. Los demás cigarrillos puros tributan al tipo general.
- b) Los aguardientes compuestos, los licores, los aperitivos **sin vino base** y demás bebidas derivadas de alcoholes naturales, así como los extractos y concentrados alcohólicos.
- c) Escopetas y demás armas largas de fuego, cuya contraprestación sea al menos de 270,46 euros. Además de la cartuchería para ellas siempre y cuando su precio unitario sea superior a 0,10 euros.
- d) Joyas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, objetos elaborados con oro, plata, platino,... así como las monedas conmemorativas de curso legal.
- e) Relojes cuya contraprestación por unidad sea de al menos 120,20 euros.
- f) Perfumes, aguas de perfumes y extractos.
- g) Vehículos con potencia superior a 11 cv que no tributen al tipo reducido ni al general.
- h) Las caravanas.
- i) Los vehículos QUAD/ATV, con independencia de su potencia
- j) Las embarcaciones y buques de recreo y de deportes náuticos que tengan más de 8 metros de eslora en cubierta.
- k) Las motos náuticas.
- l) Los aviones, avionetas y demás aeronaves que no tributen ni al tipo general ni al incrementado del 9,5 por 100.

3.6.6. Tipo de gravamen especial del 20 por ciento.

Este tipo incrementado especial del 20 por ciento se aplica únicamente a las importaciones de las labores del tabaco, con excepción de los cigarrillos puros⁸.

⁸ Recordemos que los cigarrillos puros tributan al tipo general con excepción de los que superen el importe de 2.5 euros por unidad, que en este caso, tributan al tipo incrementado del 13.5 por ciento.

3.7. CUOTA TRIBUTARIA

La cuota del IGIC por la importación del bien viene determinada por la aplicación del tipo de gravamen que corresponda a la base imponible.

4. CONCLUSIONES

Después de todo lo que se ha estudiado, podemos establecer las siguientes:

Primera.- El hecho imponible del IGIC en la importación está constituido, valga la redundancia, "por la importación de bienes", gravando cualquier entrada de mercancías en el Archipiélago, tenga esta entrada de carácter definitivo o temporal.

Segunda.- El sujeto pasivo del IGIC en las importaciones es la persona que realiza la importación, siempre que se cumplan lo establecido en la legislación aplicable. A estos efectos, la LIGIC considera importadores: a) los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos, o bien consignatarios que actúen nombre propio en la importación de dichos bienes; b) los viajeros para los bienes que conduzcan al entrar en las Islas.; y c) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los dos apartados anteriores.

Tercera.- La base imponible del IGIC en las importaciones está constituida por el resultado de sumar al "Valor en Aduana" de las mercancías importadas los dos conceptos siguientes: 1º) Todos los tributos o gravamen que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del propio IGIC y del AIEM. Entre esos tributos, el más importante es el Arancel de Aduanas cuando la mercancía procede de fuera de la Unión Europea, pero también están los impuestos especiales de alcoholes y también el impuesto de la Comunidad Autónoma sobre Labores de Tabaco y 2º) Los gastos accesorios, como las comisiones y gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino en el interior del archipiélago.

Cuarta.- De acuerdo con el método de transacción, que es el método principal de fijación del valor de adunas, este valor está constituido por el precio efectivamente pagado o por pagar, cuando estos se vendan a un comprador ubicado en el territorio aduanero de la Unión, ajustado de conformidad con lo dispuesto en los artículos 71 y 72 del Código Aduanero de la Unión.

Y quinta y última.- Los tipos de gravamen aplicables a las importaciones, que son los mismos que a las operaciones interiores de entregas de bienes y prestaciones de servicios, son los siguientes: el tipo cero, el tipo reducido del 3 por 100, el tipo general del 7 por 100, el tipo de gravamen incrementado del 9,5 por 100, el tipo de gravamen incrementado del 13,5 por 100, y el tipo especial del 20 por 100.

5. LEGISLACIÓN

- Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias
- 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.
- Artículos 51 a 61 de la Ley Territorial 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

6. BIBLIOGRAFÍA

- F. CLAVIJO HERNÁNDEZ. Impuesto General Indirecto Canario, Tomos I y II, CISS, Bilbao, 1995.
- F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, y S. MAZORRA, "La valoración de mercancías en la Renta de Aduanas", en Valoración en Derecho Tributario, IEF, Madrid, 1991.
- R. HERRERA YDAÑEZ: Valoración de mercancías a efectos aduaneros, Min. Economía y Hacienda, Madrid, 1988,
- VARIOS AUTORES, Canarias 2012. IGIC y otros regímenes especiales, Memento práctico, Francis Lefebvre, Madrid, 2012.