

**EXENCIONES RELATIVAS A LAS EXPORTACIONES Y A LAS
OPERACIONES ASIMILADAS A LAS MISMAS DEL IMPUESTO
GENERAL INDIRECTO CANARIO**

Luis Miguel Blasco Arias

Profesor de Derecho Financiero y Tributario.

Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

SUMARIO:

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONCEPTO DE EXPORTACIÓN
- III. EFECTOS
- IV. FUNDAMENTO
- V. ENUMERACIÓN Y DESARROLLO

I. INTRODUCCIÓN

La exención tributaria es un instituto jurídico que supone un beneficio tributario para los supuestos que caigan bajo su amparo. Este beneficio tributario se puede comprender muy claramente en las exenciones a la exportación. Como veremos más adelante, los sujetos pasivos con la condición de exportadores se van a ver beneficiados por la ausencia, en términos absolutos, de gravamen por las operaciones de exportación que realicen. Este hecho, unido a la conveniencia de las exportaciones para la economía de las Islas, viene a contribuir a que las empresas puedan producir y vender sus productos en óptimas condiciones en los mercados peninsular y extranjero. A todo este abanico de exenciones se ha sumado la Zona Especial Canaria, en adelante ZEC (creada mediante Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen económico y Fiscal de Canarias, modificada, a su vez, mediante RDL 3/1996, de 26 de enero de Reforma Parcial de la Ley 19/1994 y Ley 13/1996, de diciembre de Medidas Fiscales, administrativas, del Orden Social) que constituye una porción del territorio del Archipiélago excluido del ámbito de aplicación del impuesto, que contribuirá a cerrar un conjunto de medidas de política tributaria con una incidencia crucial en la mejora de la economía de las Islas.

De ahí la importancia del estudio de este conjunto de exenciones a la exportación en el Impuesto General Indirecto Canario, en adelante IGIC, (creado mediante Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en adelante, LMAFREF) al que modestamente este trabajo quiere contribuir.

En él, analizamos el concepto de exportación y los efectos de la condición de “exenciones plenas” a la exportación y sus operaciones asimiladas. Analizamos también la importante exención referida a la entrega de bienes de inversión. Y terminamos con el análisis de las exenciones relacionadas con las zonas y depósitos aduaneros, por un lado, y, por otro, las exenciones sobre bienes importados en los regímenes de tránsito, importación temporal o perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión.

II. CONCEPTO

Siguiendo al profesor Clavijo Hernández¹, “*envío definitivo o exportación es sensu stricto la salida definitiva del bien de las Islas Canarias, o lo que es lo mismo, del ámbito espacial del Impuesto, como consecuencia de una entrega sujeta al IGIC*”.

Por lo que podemos afirmar que, en sentido estricto, estamos ante una exportación en estos dos casos:

1. La entrega de una mercancía con destino a cualquier lugar del territorio peninsular o extranjero.
2. La entrega de una mercancía en cualquiera de las áreas exentas: zona franca, depósito franco etc., con motivo de una venta definitiva con destino al territorio peninsular o extranjero.

Como podemos observar, siguiendo a Serrano Sobrado², el término exportación no es, en esencia, el hecho imponible exento del impuesto. Pues éste se refiere a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en el interior del territorio de aplicación del Impuesto. Por lo que “la exportación como mero paso de las mercancías a través de las fronteras no es un hecho imponible”, lo que está sujeta es “(...)la entrega de bienes en el interior y, si esos bienes se destinan al extranjero, la entrega está exenta”.

Esta circunstancia se encuentra expuesta muy claramente en la definición propuesta por el profesor Clavijo. De ahí, que a renglón seguido advierta que: “para que exista un envío definitivo o exportación exenta se requiere no sólo que haya una salida del bien de las Islas Canarias, sino también una entrega sujeta al Impuesto”³

En consecuencia, y teniendo en cuenta la estructura de la exención tributaria, una entrega estará exenta por el concepto de exención a la exportación, cuando de no existir ésta la citada entrega quedara legalmente sujeta al Impuesto.

III. EFECTOS

Estamos ante un grupo de exenciones denominadas por la doctrina como plenas, al permitir la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos en sus adquisiciones (artículos 28 y 29,4 de la Ley y 58 y 60.4,1.º,c y d, del Reglamento estatal, aprobado mediante Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario y Arbitrio sobre la producción e Importación), y, en su caso, ejercitar el derecho a la devolución conforme a los artículos 45 y 46 de la Ley del Impuesto.

1 CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, *Impuesto General Indirecto Canario*, Ciss, 1994, pág., v-55.

2 SERRANO SOBRADO, José Antonio, *El IVA. COMENTARIOS AL PROYECTO DE LEY*, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985, pág., 71.

3 CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Exenciones...”, *op. cit.*, pág., v-55.

Como consecuencia de los preceptos citados, podemos mantener que con la exención a las exportaciones y sus operaciones asimiladas se produce la eliminación total de la carga impositiva⁴.

IV. FUNDAMENTO

En general, el fundamento de este régimen extraordinario obedece, por un lado, a razones de política económica de los distintos países, que tienden a favorecer sus exportaciones; por otro, como ha dicho de la Llave de Larra⁵, se persigue eliminar la doble imposición a que quedarían sometidas estas operaciones, pues de no existir la exención quedarían sometidas a dos impuestos: el primero, el que gravaría la exportación misma en el territorio de origen, el segundo, el que gravaría la importación en el país de destino⁶.

V. ENUMERACIÓN Y DESARROLLO

1. Exenciones relativas a las exportaciones

Fuentes:

- Art., 11 de la Ley del Impuesto.
- Art., 14 del RD 2538/1994, de 29 de diciembre.
- Arts., 8 y 9 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, modificado por el Decreto 93/1994, de 27 de mayo.

1.1 Las entregas de bienes enviados definitivamente fuera del territorio de aplicación del impuesto por el transmitente o adquirente no residente

Siguiendo al profesor Clavijo⁷, esta exención establece dos tipos de operaciones en razón a la persona que las realiza. Así, podemos distinguir:

⁴ Por un lado, con la exención, se elimina el gravamen impositivo del valor añadido; por otro, mediante el ejercicio del derecho a la deducción, se elimina la carga impositiva relativa a las anteriores fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios. Incluyéndose, además, el derecho a la devolución de las cuotas impositivas que no se hayan podido deducir por exceder su cuantía de las devengadas (arts., 45 y 46 de la Ley del impuesto). Incluso el ejercicio de este derecho, el de devolución, podrán realizarlo al término de cada período de liquidación, por lo que no tendrán que esperar al final del período impositivo para neutralizar la carga impositiva soportada (art., 46.1, de la Ley).

Finalmente, para poder ejercitar el derecho a las devoluciones a la exportación, los sujetos pasivos deberán solicitar su inscripción en el Registro de Exportadores que se llevará en la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno Autónomo de Canarias (art., 8 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, artículo incorporado por el Decreto 93/1994, de 27 de mayo, por el que se modifica el Decreto 182/1992)

⁵ "El Impuesto...", *op. cit.*, págs., 116 y 117.

⁶ Efectivamente, como ha señalado Corral Guerrero, las exportaciones presentan este problema, por lo que para solucionarlo existen dos técnicas: el gravamen en el país de origen y el gravamen en el país de destino de estos bienes. En la actualidad, sigue comentando el profesor Corral, la mayoría de los países han adoptado la imposición en el país de destino de las mercancías, pues ésta es la técnica "más idónea para conseguir la neutralidad fiscal del comercio exterior, porque elimina las diferencias o distorsiones que engendra la variedad tributaria de cada país, la cual constituye el inconveniente propio del principio de la imposición en el país de origen", en "La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho Financiero (I): Doctrina", en *Cívitas, REDF*, n.º 6, abril-junio, 1975, pág., 339.

⁷ CLAVIJO HERNÁNDEZ, *op. cit.*, pág., v-56.

A) Exportaciones realizadas por el transmitente

Los puntos 1 y 2 del artículo 11 de la Ley y los puntos 1 y 2 del artículo 14 del RD 2538/94, establecen la exención de las entregas de bienes enviados definitivamente fuera del territorio de aplicación del impuesto por el transmitente.

Los requisitos exigidos para obtener del derecho a la exención son los siguientes:

1.º La exención se establece sobre las entregas de bienes enviados definitivamente fuera del territorio de aplicación del IGIC⁸.

2.º Para que estas entregas estén exentas, deberán ser enviadas por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. Se incluyen, a estos efectos, las entregas de bienes con destino a las zonas marítimas situadas fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto⁹ (art.14,1, 2.º del Reglamento estatal).

3.º La efectiva salida del territorio de aplicación del impuesto deberá ser acreditada mediante la documentación aduanera correspondiente¹⁰.

B) Bienes adquiridos por un no residente

Estarán exentas las entregas de bienes adquiridos con el propósito de su salida del territorio de aplicación del impuesto, por el adquirente no residente.

Nos encontramos, como ha señalado Gollonet Carnicero, ante una ampliación del concepto tradicional de exportación, en cuanto que se va a tratar como tal a los sujetos, no residentes, que adquieran bienes en el interior de las Islas para, acto seguido, sacarlos de este ámbito territorial con destino a sus países de origen.¹¹

Como hemos comentado, este supuesto se caracteriza, especialmente, porque el sujeto que adquiere los bienes es un no residente en el territorio de aplicación del impuesto. Este supuesto admite dos tipos de operaciones bien diferenciadas: la primera, estaría representada por la compra de bienes para revenderlos en el país de residencia del sujeto que los adquiera. La segunda, estaría constituida por la adquisición de bienes con motivo de un viaje a las islas y, por lo tanto, sin intencionalidad comercial. De ahí, que se puedan distinguir, muy claramente, dos supuestos:

8 Como la misma Ley señala, deberán ser enviados definitivamente a la Península, Islas Baleares, Ceuta y Melilla, cualquier país miembro de la UE o a terceros países.

9 Según el artículo 3 de la Ley y 2 del Reglamento estatal, el ámbito espacial del impuesto incluye el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales.

10 Documentación que en sí misma acredita no sólo la salida de los bienes del territorio de aplicación del impuesto, sino de la realización de la operación de venta.

11 GOLLONET CARNICERO, Pedro, "Las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido", en *el IVA y la Inspección de Hacienda, XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1984, pág.,195.

1.º Que las entregas por el adquirente no residente se produzcan con motivo de una expedición comercial

En este supuesto nos encontramos ante auténticos empresarios y profesionales, que adquieren los bienes en el ejercicio de sus correspondientes actividades comerciales.

De ahí que el requisito que condiciona el derecho a la exención, contemplado en el punto 1.º del número 2 del artículo 14 del Reglamento estatal¹², sea, precisamente, que estos bienes se adquieran para revenderlos, esto es, se trate de una “expedición comercial”.

El concepto de expedición comercial, como ha señalado el profesor Clavijo Hernández¹³, es definido negativamente por contraposición al concepto de adquisición en régimen de viajeros. Por lo que la normativa del impuesto señala que no estamos ante una expedición comercial cuando los bienes se hayan adquirido de forma ocasional y con destino exclusivo al uso personal del viajero y de su familia o cuando sirvan como regalo a otras personas también no residentes.

2.º Que se trate de bienes exportados en régimen de viajeros

El segundo de los supuestos aludidos se refiere a las entregas de bienes adquiridos en régimen de viajeros.

En este régimen de viajeros, el Reglamento estatal establece en el apartado 2.º del número 2 del art., 14, a su vez, dos nuevas situaciones:

a) La exención de las entregas de bienes conducidos por viajeros

Los requisitos para obtener el derecho a la exención son los siguientes:

- Que las entregas no constituyan una expedición comercial¹⁴.
- Que el valor unitario de los bienes adquiridos, impuestos incluidos, sea superior a 75.000 pesetas (en el caso de residentes en territorio peninsular español, Islas Baleares, Ceuta y Melilla). En el supuesto de residentes extranjeros el límite del valor unitario de los bienes adquiridos es de 6.000 pesetas.
- Que se expida la factura correspondiente por el transmitente de los bienes.
- Que estos bienes adquiridos bajo este régimen, salgan efectivamente del territorio de aplicación del Impuesto.
- Que el viajero sea considerado no residente.

¹² No obstante encontrarnos ante una operación exenta, el apartado 2.º, c) del número 2 del artículo 14 del Reglamento estatal, dispone que el transmitente repercuta en la correspondiente factura el gravamen del impuesto. Estableciéndose con posterioridad a la operación de entrega, la devolución a favor del viajero adquirente, en la forma dispuesta por el artículo 85 del citado cuerpo legal.

¹³ CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Exenciones...”, *op. cit.*, pág., v-56.

¹⁴ Evidentemente, como ha señalado Cabrera Fernández, ser viajero excluye a los empresarios y profesionales que adquieran los bienes en el desarrollo de su actividad, CABRERA FERNÁNDEZ, José Manuel, *Nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido. Guía IVA*, Ciss, Valencia, 1993, pág., 229.

En este supuesto, no obstante estar exenta la operación, el transmitente repercutirá la cuota del impuesto al viajero adquirente, sin perjuicio del derecho que le asiste a éste, de devolución de las cuotas soportadas en sus adquisiciones¹⁵, con los requisitos establecidos en el artículo 85 del Reglamento estatal y el artículo 9 del Decreto 182/1992 de 15 de diciembre por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo.

b) Tiendas libres de impuestos

Están exentas las entregas de bienes adquiridos en las tiendas libres de impuestos, que bajo control de la Administración existan en los puertos y aeropuertos. Igualmente, están exentas las entregas de bienes realizadas a bordo de las naves y aeronaves en la navegación internacional.

Los requisitos para acreditar la realización de las operaciones descritas, así como de la efectiva salida del territorio de aplicación del impuesto, se encuentran recogidos en el número dos, apartados 1.º y 2.º, del artículo 14 del Reglamento estatal.

La exención no incluye las entregas de bienes destinadas al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado por el adquirente.

Finalmente, también están exentas las prestaciones de servicios, incluso las realizadas por intermediarios cuando, en este caso, actúen en nombre y por cuenta de terceros. Se incluyen, además, las prestaciones de servicios de transporte¹⁶, cuestión que desarrollaremos más adelante.

1.2 Envíos definitivos de bienes por Organismos con fines humanitarios, caritativos o de educación

El número 4 del artículo 11 de la Ley del impuesto, así como número 4 del artículo 14 del Reglamento estatal, establecen la exención de las entregas de bienes a ciertos organismos con fines humanitarios, caritativos o de educación.

En este supuesto estamos ante una exención subjetiva, pues es claro que la condición del sujeto es determinante de la aplicación de la misma. A estos efectos, será

¹⁵ Es necesario precisar, siguiendo al profesor Clavijo Hernández, que el supuesto se refiere a una operación realizada por un comerciante no minorista. De no ser así, la operación estará exenta pero sobre la base de la exención sobre las operaciones que realizan los comerciantes minoristas, no cabiendo, en este supuesto, la repercusión de la cuota tributaria al viajero (art. 10.1,27 de la LMAFREF), en "Exenciones...", *op. cit.*, pág., v-58.

¹⁶ Efectivamente, están exentas tanto si la prestación de servicios de transporte la realiza el transmitente como el adquirente no residente, según lo dispuesto por los apartados 1 y 2 del artículo 11 de la Ley del impuesto. En estos casos se suele hablar de exportaciones directas e indirectas, *Vid.*, Ortiz Gutiérrez, Román, *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Pirámide, Madrid, 1982, págs., 96 y 97.

competente para el reconocimiento oficial de estos organismos, la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno Autónomo de Canarias.

Igualmente, se condiciona la aplicación de la exención a la efectiva salida del territorio de aplicación del impuesto de los bienes de que se trate.

2. EXENCIONES DE LOS SERVICIOS RELACIONADOS CON LAS EXPORTACIONES

Como ha señalado el profesor Clavijo Hernández, al que seguimos en la ordenación de este conjunto de exenciones, estamos ante exenciones “de prestaciones interiores de servicios conectados inmediatamente con el envío al exterior en cuanto suponen una parte del valor añadido incorporado a los bienes que se exportan o se envían fuera del archipiélago canario”¹⁷

2.1 Trabajos realizados sobre determinados bienes destinados a su envío fuera del territorio de aplicación del impuesto

La Ley, en su artículo 11.3 y el Reglamento estatal, en el artículo 14.3, establecen la exención de las prestaciones de servicios realizadas en bienes cuyo destino final es su exportación.

Las características de esta exención son las siguientes:

1.º El objeto de la exención son las prestaciones de servicios realizadas sobre bienes muebles.

2.º La exención no se refiere indiscriminadamente a cualquier prestación de servicios; se refiere, exclusivamente, a los trabajos realizados sobre bienes muebles. Y tampoco a cualquier tipo de trabajo: sólo a los que tienen por objeto el perfeccionamiento o transformación, incluso mediante la incorporación a los mismos de otros bienes de cualquier origen (artículo 14.3, 2.º párrafo, del Reglamento estatal).

3.º Que los bienes sobre los que se van a realizar los trabajos hayan sido adquiridos en el interior de las islas Canarias o importados con el propósito de realizar dichos trabajos. En cualquier caso, bienes situados en las Islas.

4.º Que terminados los trabajos, los bienes resultantes sean enviados definitivamente fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

5. La salida de estos bienes del territorio de aplicación del impuesto puede realizarse, directamente por quien prestó los servicios descritos o por el destinatario de los mismos (siempre que en este caso, como es lógico, no se trate de un residente

17 CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Exenciones...”, *op. cit.*, pág., v-58.

en las Islas Canarias), o también, y en ambos casos, por un tercero en nombre y representación de los sujetos mencionados.

2.2 Las prestaciones de servicios relacionadas con las operaciones señaladas anteriormente y las realizadas por intermediarios con el mismo fin

El artículo 11.5 de la Ley y el artículo 14.5 del Reglamento estatal, establecen la exención de las prestaciones de servicios, incluyendo los servicios de intermediación, relacionados con las operaciones de exportación o envío de bienes señalados con anterioridad. Como acabamos de comentar, la exención incluye las prestaciones de servicios, incluso las realizadas por intermediarios cuando actúen en nombre y por cuenta de terceros. También ampara la exención las prestaciones del servicio de transporte relacionadas con las citadas operaciones de exportación o envío, cuando sean necesarias para la realización de las operaciones de entrega de bienes descritas en el apartado anterior.

Entre las prestaciones de servicio se incluyen, no sólo las transporte sino las operaciones accesorias al mismo, siempre que estén directamente relacionadas con las entregas que hemos comentado anteriormente¹⁸.

2.3 Servicios de intermediación exentos, relacionados con las operaciones de exportación o de envío de bienes

El artículo 11.6 de la Ley y el artículo 14.6 del Reglamento estatal, establecen la exención de los servicios de intermediación de las operaciones de exportación o de envío de bienes.

Sobre esta exención conviene añadir, que los intermediarios habrán de actuar en nombre y por cuenta de terceros y no en nombre propio. Pues de darse esta última situación, la operación estaría sujeta y no exenta del gravamen del impuesto.

La exención no incluye los servicios de mediación prestados por las agencias de viajes, cuando contraten en nombre de los viajeros prestaciones que se efectúen fuera del territorio de aplicación del impuesto (sin incluir terceros países) apartado 2.º, del número 6 de artículo 11 de la Ley; igual apartado y número del artículo 14 del Reglamento estatal¹⁹.

¹⁸ El número 5 del artículo 14 del Reglamento estatal del impuesto, a título de ejemplo, establece las siguientes prestaciones de servicio exentas:

- Las de transporte, carga y descarga y conservación.
- Las de custodia, almacenaje y embalaje.
- Las de alquiler de los medios de transporte.
- Las de contenedores y materiales de protección de las mercancías.
- Las prestadas por agentes de aduanas y otros análogos.

¹⁹ En consecuencia, las prestaciones de servicios de mediación de estas agencias de viajes que contraten en nombre y por cuenta del viajero prestaciones que se efectúen en terceros países y por lo tanto fuera del territorio de la Unión Europea, estarán exentas (artículo 54.3 de la Ley del impuesto y 107 del Reglamento estatal).

3. EXENCIONES EN OPERACIONES ASIMILADAS A LAS EXPORTACIONES

Fuentes:

- Art., 12 de la Ley 20/1991, de 7 de junio sobre modificación de los aspectos fiscales del REF
- Art., 24 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del REF
- Art., 15 del Reglamento estatal, RD 2538/1994, de 29 de diciembre

Siguiendo al profesor Clavijo Hernández²⁰, este grupo de exenciones establecidas por el artículo 12 de la LMAFREF, abarca a un conjunto de operaciones que, en sentido estricto, no pueden ser consideradas como exportaciones (pues no se produce una salida de bienes del territorio canario), pero que, a efectos de la exención, están asimiladas por la Ley a estas exportaciones o envíos definitivos. De ahí, que los efectos sean los mismos que los establecidos para las operaciones de exportación: el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en sus adquisiciones por los sujetos pasivos realizadores de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en su caso, la devolución de cuotas (art., 29.4,c y 46 de la Ley y arts., 60 y 84 del Reglamento estatal).

Las operaciones que el artículo 12 de la Ley declara exentas son:

3.1 Exenciones relativas a buques y aeronaves afectos a la navegación internacional

La Ley del impuesto en los números 1 a 5 y 11 del artículo 12, establece una serie de exenciones relativas a la navegación internacional realizada por buques y aeronaves.

El Reglamento estatal contiene en su artículo 15, números 1 a 7 y 14, las disposiciones desarrolladoras del precepto legal anteriormente citado.

La exención recae sobre ciertas operaciones realizadas con buques y aeronaves. Pero también la norma exige ciertos requisitos y características sobre estos medios de navegación para obtener el derecho a la exención. Por lo que en el análisis que iniciamos, vamos a estudiar las características exigidas respecto de los medios de navegación citados, para posteriormente centrar nuestro estudio sobre las operaciones exentas realizadas con estos medios de transporte.

A) Buques y aeronaves destinados a la navegación internacional

El requisito exigido por la Ley y el Reglamento estatal sobre estos medios de navegación y que condiciona el derecho a la exención es que estén dedicados, esen-

²⁰ CLAVIJO HERNÁNDEZ, "Exenciones...", *op. cit.*, pág., v-73.

²¹ Esta situación es lógica. Pues, como sabemos, la exención sobre las operaciones de entrega o transformación de buques y aeronaves exige que estén destinados fundamentalmente a la navegación internacional. El cambio de finalidad, antes del período de prescripción que es de quince años, supondrá la realización del hecho imponible (una vez que la exención no lo impide por la falta de los requisitos establecidos) por el concepto de importación (arts., 14.1, 8.2, 4.º y 8.3 de la Ley).

cialmente, a la navegación internacional. Debiendo estar inscritos en el Registro de Matrícula de Buques o Aeronaves correspondiente.

Por lo que es conviene tener en cuenta, que la desafectación²¹ de buques y aeronaves, incluyendo los objetos incorporados o utilizados a bordo de los mismos, será considerada como importación y quedará gravada por el impuesto (art., 8.2,4.º, de la Ley).

a) Buques: En primer lugar, se entenderá que están afectos esencialmente a la navegación marítima internacional, cuando más del 50 por 100 de sus singladuras, cada dos años naturales a partir de su importación, corresponda a navegaciones que partiendo de las Islas Canarias concluyan en el resto del territorio español o en un país extranjero y viceversa. En segundo lugar, también están exentas aquellas singladuras entre puertos y sin escalas que supongan la permanencia del barco durante más de 48 horas en aguas fuera del ámbito espacial del impuesto (Disposición Adicional 12.^a según redacción dada por el Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de mayo).

Se incluyen en el ámbito objetivo de la exención, las embarcaciones afectas a la navegación en alta mar dedicadas al ejercicio de actividades pesqueras, comerciales o industriales, distintas de las de transporte, siempre que se encuentren afectas a la navegación marítima internacional, tal y como ha quedado definida por la normativa del impuesto. Aún cuando hay que añadir, siguiendo al profesor Clavijo Hernández²², que la modalidad de navegación marítima internacional (que se inicie y finalice en cualquier puerto, sin escalas, cuando la permanencia en aguas situadas fuera del mar territorial del ámbito espacial de aplicación del impuesto exceda de cuarenta y ocho horas) no abarca más que a los buques o naves de carácter industrial, ya que la Disposición Adicional duodécima dispone que para esta modalidad de navegación internacional “no se aplicará la exención a los buques que realicen actividades comerciales de transporte remunerado de personas o mercancías”.

No obstante no estar afectos exclusivamente a la navegación marítima internacional, estarán exentos los buques destinados exclusivamente al salvamento, asistencia marítima o pesca costera.

Por otro lado, se exceptúan de la exención las operaciones que más adelante describiremos, cuando se realicen en naves deportivas o de recreo y en general las de uso privado, incluyendo los objetos incorporados a las mismas.

b) Aeronaves: En este caso, el concepto de navegación internacional aparece referida a las compañías que utilizan estos medios de navegación. Entendiéndose por navegación aérea internacional, la que parta del territorio de las Islas Canarias con destino al resto del territorio español o a un país extranjero y viceversa.

22 CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Exenciones...”, *op., cit.*, pág., v-74.

En igual sentido, se considerará que una compañía está dedicada a la navegación aérea internacional cuando realice vuelos que partan del territorio de aplicación del impuesto con destino al resto del Estado español o a un país extranjero y viceversa.

El Reglamento estatal dispone que no se extiende la exención a las aeronaves deportivas o de recreo, aun cuando la Ley del impuesto, en este sentido, no recoja tal exclusión.

Finalmente, como ha señalado el profesor Clavijo Hernández²³, el apartado 3 del artículo 12 también declara exentas las operaciones anteriormente señaladas, que afecten a las aeronaves destinadas al cumplimiento de finalidades públicas. Quedando, por consiguiente, englobadas en el ámbito de la exención las aeronaves militares y civiles destinadas a la realización de estas actividades de carácter público.

B) Operaciones sobre buques y aeronaves destinados a la navegación internacional exentas

Corresponde ahora señalar las distintas operaciones que realizadas sobre los buques y aeronaves, anteriormente descritos, están exentas. Así, tenemos:

- Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento.
- Las entregas, arrendamientos, reparación y conservación de los objetos, incluso los equipos de pesca, incorporados en los citados medios de navegación, o los que se encuentren a bordo de los mismos para su explotación²⁴.
- Las entregas de productos de avituallamiento²⁵.

23 CLAVIJO HERNÁNDEZ, "Exenciones...", *op. cit.*, pág., v-78.

24 Se considerarán bienes incorporados o utilizados en la explotación de los citados medios de navegación los siguientes (art., 15.7 del Reglamento estatal):

- Los aparejos e instrumentos de a bordo.
- Los que constituyan su utillaje.
- Los destinados a su amueblamiento o decoración.
- Los instrumentos, equipos, materiales y redes empleados en la pesca, tales como los cebos, anzuelos, sedales, cajas para embalaje del pescado y análogos.

En todo caso, estos objetos habrán de quedar efectivamente incorporados o situados a bordo de los buques y formar parte del inventario de sus pertenencias (art., 15.2, 2.º párrafo del Reglamento estatal).

25 En primer lugar, estas entregas, como es lógico, están referidas tanto a los buques como a las aeronaves que hemos señalado anteriormente.

En segundo lugar, en el supuesto de avituallamiento de aeronaves, los productos habrán de ser adquiridos por las compañías a que pertenezcan estas aeronaves y ser introducidos en los depósitos, controlados por las autoridades competentes, de las citadas compañías (número 4 del artículo 12 de la Ley). En el supuesto de los buques, los productos de avituallamiento deberán ser puestos a bordo de los mismos.

Por último, conviene señalar que la Ley del impuesto así como el Reglamento estatal, consideran productos de avituallamiento las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico y los productos accesorios de a bordo.

A su vez, desarrollan concretamente lo que debemos entender por provisiones de a bordo, combustibles, carburantes..., etc., y por productos accesorios:

- **Provisiones de a bordo:** Los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y de los pasajeros.
- **Combustibles, carburantes...** : Los productos destinados a la alimentación de los órganos de propulsión o al funcionamiento de las demás máquinas y aparatos de a bordo.
- **Productos accesorios de a bordo:** Los de consumo para uso doméstico, los destinados a la alimentación de los animales transportados y los consumibles utilizados para la conservación, tratamiento y preparación a bordo de las mercancías transportadas (Disposición Adicional duodécima de la Ley y apartado 5.º del número 1 del Anexo del Reglamento estatal).

- Las prestaciones de servicios distintas de las señaladas anteriormente realizadas para atender las necesidades directas de los buques y aeronaves y de su cargamento²⁶.
- Los transportes de viajeros y sus equipajes²⁷.

En este último supuesto, el artículo 14. 2, 2.º c) del Reglamento del impuesto, obliga a los empresarios y profesionales a repercutir las cuotas del impuesto que correspondan, sin perjuicio del derecho del adquirente a la devolución de las cuotas soportadas, con los requisitos y condiciones del artículo 85 del Reglamento.

²⁶ Se pueden distinguir las siguientes operaciones exentas:

a) Prestaciones de servicio en relación con los buques y su carga:

- Servicios de pilotaje, remolque y amarre.
- De utilización de las instalaciones portuarias.
- Operaciones de conservación de buques y del material de a bordo (desinfección...).
- Servicios de guarda y de prevención de incendios.
- Visitas de seguridad y peritajes técnicos.
- Asistencia y salvamento del buque.
- Operaciones efectuadas en el ejercicio de su profesión por los corredores e intérpretes marítimos, consignatarios y agentes marítimos.
- Las operaciones de carga y descarga del buque.
- Alquiler de contenedores y de material de protección de las mercancías, así como de las operaciones de custodia de las mismas.
- Estacionamiento y tracción de los vagones de mercancías sobre las vías del muelle.
- Embarque y desembarque de los pasajeros y sus equipajes.
- Alquileres de materiales, maquinaria y equipos..., utilizados para el embarque y desembarque de pasajeros y sus equipajes.
- Reconocimientos veterinarios, fitosanitarios y de los organismos oficiales competentes.

b) Prestaciones de servicio en relación con las aeronaves y su carga:

- Los servicios relativos al aterrizaje y despegue.
- Utilización de los servicios de alumbrado, estacionamiento, amarre y abrigo de las aeronaves.
- Utilización de las instalaciones dispuestas para recibir pasajeros o mercancías.
- Utilización de las instalaciones destinadas al avituallamiento de las aeronaves.
- Limpieza, conservación, reparación...
- Vigilancia y prevención para evitar incendios, visitas de seguridad, peritajes técnicos.
- Salvamento de aeronaves.
- Las operaciones realizadas en el ejercicio de su profesión por los consignatarios y agentes de las aeronaves.
- Operaciones de embarque y desembarque de pasajeros y sus equipajes, asistencia a los pasajeros y registro, incluidos los de equipajes.
- Carga y descarga de las aeronaves.
- Envío y recepción de señales de tráfico.
- Traslado y tránsito de la correspondencia.
- Alquiler de materiales y equipos necesarios para el tráfico aéreo y utilizados en los recintos de los aeropuertos.
- Alquiler de contenedores y materiales de protección de las mercancías, custodia de las mercancías; reconocimientos veterinarios y fitosanitarios y de los organismos oficiales competentes, (art., 15.7, segundo párrafo, apartados c y d del Reglamento estatal).

²⁷ Respecto de estas prestaciones de servicio, la exención comprende el transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea y marítima, iniciados en el territorio de aplicación del impuesto con destino al resto del territorio español, a terceros países o viceversa (número 11 del artículo 12 de la Ley) incluyendo los transportes de ida y vuelta con escalas fuera del territorio del Archipiélago canario. La exención no se extiende a los transportes realizados en el ámbito espacial del impuesto (navegación interinsular) aun cuando se continúe el recorrido fuera de dicho territorio (número 14, tercer párrafo, del artículo 15 del Reglamento estatal).

Además, conviene tener cuenta, que la exención ampara la prestación del servicio de transporte propiamente dicho y la prestación de los servicios de mediación en este tipo de operaciones, con tal de que los agentes mediadores que las presten lo hagan en nombre y por cuenta de terceros, en caso contrario estarán sujetas (art., 12.10 de la Ley y 15.13 del Reglamento estatal).

3.2 Exenciones en régimen diplomático

La Ley del impuesto en sus números 6 y 7 del artículo 12, establece la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en régimen diplomático. El Reglamento estatal desarrolla la norma legal citada estableciendo ciertas condiciones para el ejercicio del derecho a la exención en sus números 8, 9 y 10 del artículo 15.

El fundamento de estas exenciones se justifica por el carácter del sujeto (por lo tanto es la cualidad específica del sujeto la que ampara la exención) dentro del marco de las relaciones internacionales entre los países.

En consecuencia, parece razonable que este análisis se inicie con el estudio de los sujetos de estas exenciones, para posteriormente analizar el objeto de la misma: qué entregas de bienes y prestaciones de servicios se encuentran exentas.

En general, los límites de estas exenciones no sólo provendrán de la ley del impuesto y del reglamento estatal, sino de las condiciones, en su caso, fijadas por los respectivos Convenios Internacionales y, en última instancia, (a condición de reciprocidad) al tratamiento tributario que en los mismos supuestos reciban, en los países extranjeros correspondientes, las misiones diplomáticas españolas.

A) Sujetos exentos:

1. Los Estados extranjeros que adquieran los bienes u obtengan las prestaciones de servicios que enumeraremos más adelante.
2. Los organismos internacionales reconocidos por España.
3. El personal diplomático y los funcionarios consulares de carrera, y los miembros con estatuto diplomático de organismos internacionales reconocidos por España.

B) Objeto de la exención:

1. Las entregas y los arrendamientos de edificios (y los terrenos anejos) para su utilización como sede de sus representaciones diplomáticas u oficinas consulares, o como residencia del Jefe de la misión diplomática u Oficina consular, siempre que, en este supuesto, se trate de funcionarios consulares de carrera; las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, directamente formalizadas por el Estado extranjero y el contratista para la construcción, reforma, ampliación o rehabilitación de los edificios señalados anteriormente; los trabajos de reparación y conservación de los mismos, cuando cada operación aislada supere el importe de 100.000 pesetas. Las operaciones exentas que acabamos de describir, lo son, en la medida en que están relacionadas con los sujetos señalados anteriormente con los números 1 y 2 respectivamente.

2. Las entregas de vehículos automóviles con placa diplomática o consular. En este supuesto, Reglamento exige el reconocimiento previo de su procedencia

por la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno Autónomo de Canarias. Las operaciones descritas se refieren o afectan a los tres grupos de sujetos exentos ya descritos.

Los efectos, en los supuestos 1 y 2 de este apartado B) señalados, para los sujetos pasivos que realicen las entregas o presten los servicios son la no repercusión de la cuota correspondiente al impuesto devengado, haciéndolo constar en la factura que se expida al efecto (párrafo 5.º del número 2.º del apartado 8 del artículo 15 del Reglamento estatal).

3. Las entregas de mobiliario y enseres para el amueblamiento y servicio de los locales y oficinas consulares. Igualmente están exentas las entregas de este tipo de bienes destinados, en este caso, al uso personal o al amueblamiento de la vivienda habitual del personal diplomático y funcionarios consulares de carrera, siempre que estas entregas hayan sido efectuadas durante un período de dieciocho meses a partir de su acreditación al servicio de representación diplomática o a la oficina consular.

4. Las entregas de material de oficina para uso oficial, siempre que su importe exceda de 50.000 pesetas.

5. Los suministros de agua, gas, electricidad y combustibles.

6. La prestación de servicios de comunicación (telefonía y radiotelegrafía) efectuados para los locales y residencias descritos anteriormente en el apartado de sujetos exentos.

Los efectos en los supuestos señalados con los números 3, 4 y 5 de este apartado B), que acabamos de describir, son los siguientes: los sujetos que realicen las entregas o las prestaciones de servicio repercutirán la cuota del impuesto. A su vez, la representación diplomática o consular solicitará la devolución de las cuotas soportadas ante la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno autónomo de Canarias.

Finalmente, todas las operaciones exentas que acabamos de contemplar en este apartado del régimen diplomático son aplicables a los organismos internacionales reconocidos por España y a los miembros con estatuto diplomático de dichos organismos en las condiciones y con las limitaciones que, en su caso, establezcan los Convenios internacionales.

3.3 Las entregas de oro a entidades financieras públicas o privadas

Los números 8 y 9 del artículo 12 de la Ley del impuesto y el Reglamento estatal, en sus números 11 y 12 del artículo 15, establecen la exención de este tipo de entregas a entidades financieras.

Las características de esta exención las podemos resumir en las siguientes:

1. Estamos ante entregas de oro, no de otro metal precioso. Se incluyen, como operaciones exentas, las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios con motivo de tales entregas (art., 12.10 de la Ley del impuesto).

2. En el supuesto de que la entrega de estos elementos se realice en el Banco de España, puede estar fundamentada por cualquier motivo. Ahora bien, en el supuesto de que las entregas de oro sean depositadas en otra entidad financiera, en primer lugar, el oro habrá de estar conformado en lingotes y el fin de la entrega habrá de ser la de su depósito para que sirva de respaldo a la emisión de certificados acreditativos del mismo. Finalmente, y en ambos casos, es indiferente quién sea el transmitente.

3.4 Las prestaciones de servicios públicos de telecomunicación

La Ley del impuesto en el número 12 del artículo 12 y el Reglamento estatal, en el número 15 del artículo 15, establecen la exención de estos servicios con las condiciones y características siguientes:

1. Que se trate de la prestación de servicios públicos.
2. Que sean prestados por empresas de servicios públicos de esta naturaleza.
3. Que estos servicios sean prestados a empresas extranjeras de igual actividad.
4. Que dichos servicios hayan sido iniciados fuera del territorio español²⁸.

3.5 Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios referidas a las operaciones anteriormente descritas

La Ley del impuesto en el número 10 del artículo 12 y el Reglamento estatal, en el número 13 del artículo 15, establecen la exención de las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios con las siguientes condiciones:

1. Que se trate de prestaciones de servicios realizadas por intermediarios.
2. La exención contempla las prestaciones realizadas por cuenta y en nombre de terceros, por lo que, a sensu contrario, las prestaciones que realicen estos intermediarios actuando en nombre propio estarán sujetas y no exentas del impuesto²⁹.

²⁸ El Reglamento estatal del impuesto aclara, que la exención comprende los servicios de telecomunicación cuando se hayan iniciado en buques y aeronaves cuando naveguen fuera del territorio de aplicación del impuesto y en buques y aeronaves afectos esencialmente a la navegación internacional, en este caso, aunque se inicien en el territorio de aplicación del impuesto (art., 15.15, 2.º párrafo).

²⁹ Esta situación es lógica, pues se entiende que el servicio es prestado por el intermediario.

3. En cuanto al tipo de operaciones en las que intervengan estos intermediarios no hay limitación, por lo que podrán estar referidas a todas las estudiadas anteriormente: esto es, las operaciones asimiladas a la exportación.

4. LA ENTREGA DE BIENES DE INVERSIÓN

Fuentes:

Artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en su redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas, del Orden Social.

La adecuada comprensión de la exención del artículo 25 citado, exige realizar, en primer lugar, el análisis de ámbito subjetivo de la misma, esto es, de las sociedades y sus circunstancias a las que está destinada la exención. En segundo lugar, desarrollaremos su ámbito objetivo, esto es, el compuesto por las operaciones realizadas que van a estar amparadas por los efectos de la exención del Impuesto.

A) Ámbito subjetivo

Las entidades a las que está dirigida la exención son:

1. Las sociedades de nueva creación domiciliadas en Canarias
2. Las sociedades ya constituidas y domiciliadas³⁰ en Canarias, que amplíen su capital y modernicen sus instalaciones.
3. Las sociedades que trasladen sus instalaciones a las Islas Canarias.
4. Los establecimientos permanentes situados en las Islas Canarias, tanto si pertenecen a empresas domiciliadas en España como a sociedades no residentes.

B) Ámbito objetivo

Las entidades citadas con anterioridad tendrán derecho a la exención del impuesto respecto de las entregas e importaciones de bienes calificados de inversión.

³⁰ Como ha señalado el profesor Clavijo Hernández, el domicilio es un término que empleado en la normativa de un impuesto y definido por una norma tributaria: la Ley General Tributaria en su artículo 45.1, no puede tener más que naturaleza fiscal. En consecuencia, hemos de entender por domicilio de las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En caso contrario, el domicilio fiscal estará situado en el lugar donde radique dicha gestión o dirección, en "Exenciones...", *op. cit.*, v-80/12.

Incluso en el supuesto de personas jurídicas, podría aplicarse, para la determinación del domicilio social y en el supuesto de que los demás criterios no resultaran válidos para ello, el añadido que se establece en el nuevo Impuesto sobre Sociedades (aprobado por Ley 43/1995, de 27 de diciembre), el cual en su artículo 8.4 dispone que el domicilio social estará en el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado de la sociedad.

Por entrega e importación de bienes hemos de entender aquellas operaciones descritas por los artículos 6 y 8 de la LMAFREF.

Son bienes de inversión aquellos bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación (art., 40.8 de la LMAFREF) y teniendo en cuenta las precisiones al concepto que establece el número 9 de este artículo 40 citado.

El artículo 25 señala que los bienes han de tener la calificación de bienes de inversión respecto del adquirente de los mismos. Por lo que, como señala el párrafo 2º del número 2 de este artículo³¹, previa a la entrega, la sociedad deberá entregar al transmitente una declaración en la que manifieste que los bienes transmitidos están amparados por la exención. Igualmente, en el supuesto de la importación con la declaración de importación deberá acompañarse la documentación que acredite la concurrencia de los requisitos para aplicar la exención. Convirtiéndose estas sociedades en sustituta del contribuyente en la supuesta en que habiendo apartado la documentación señalada, no obstante no se cumplan los requisitos para el disfrute de la exención. Finalmente, la exención quedará sin efecto en el supuesto de que trasladen su domicilio fiscal o su establecimiento permanente fuera del territorio de las islas Canarias, con las consideraciones, características del número 3 de este artículo. Igualmente quedará sin efecto la exención, si los bienes pierden la calificación de bienes de inversión o salen del territorio canario.

C) Ámbito temporal

Las adquisiciones de bienes de inversión que pueden quedar exentos, son los adquiridos en el período de tres años, contados a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución de la sociedad o de ampliación de su capital.

5. Exenciones de operaciones relacionadas con las zonas y depósitos aduaneros

Fuentes:

- Art., 13 de la Ley.
- Art., 16 del Reglamento estatal.

En general, nos encontramos ante un grupo de exenciones por entregas de bienes y prestaciones de servicios, relacionadas con unas zonas especiales situadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

La especialidad de estas zonas acotadas dentro del territorio canario, consiste en entender que esta porción del territorio va a ser considerado exento de la aplicación de la normativa del impuesto.

31 CLAVIJO HERNÁNDEZ, "Exenciones...", *op. cit.*, pág., v-80/13.

Como ha señalado el profesor Clavijo Hernández³², el objetivo de estos regímenes aduaneros especiales es favorecer las exportaciones mediante la suspensión de la aplicación del Impuesto General Indirecto Canario.

Las zonas especiales de territorio a que se refiere la norma del impuesto son las siguientes:

- Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos Aduaneros.
- Regímenes de tránsito, de Importación temporal y de perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión.

Veamos en qué consiste cada uno de los regímenes especiales descritos.

1. Zonas Francas:

Son delimitaciones de territorio dentro del ámbito de aplicación del impuesto, en las que se establece la ficción de entender que las mercancías que en ellos se depositen están situadas fuera del territorio canario, por lo que no van a ser gravadas por el impuesto. La Ley 19/1994, de 6 de junio, crea la llamada Zona Especial Canaria o Zec. Esta norma legal asimila esta zona territorial exenta de impuestos a la zona franca, por lo que todo cuanto digamos en referencia a estas zonas le es de aplicación en sus mismos términos.

Como ha señalado Clavijo Hernández³³, “La Zona franca entraña una *extraterritorialidad* para las mercancías situadas en su enclave territorial”.

Como regla general, comenta el profesor Clavijo, en estas zonas se admite el almacenamiento de toda clase de mercancías, incluso en ellas se pueden realizar actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios.

En general, el plazo de permanencia de las mercancías en estas zonas es ilimitado.

2. Depósitos Francos:

Tienen las mismas características que las zonas francas descritas anteriormente, la única diferencia que los caracteriza es el tamaño³⁴: pues en estos casos es mucho más reducido que el de la zona franca. Pueden ser instalaciones o pequeñas extensiones de terreno³⁵.

32 CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “Renta de Aduanas”, (Cap. XII) en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, Parte especial*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág., 625 y sigs., y en “Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho español”, *Hacienda Pública Española*, n.º 60. También se puede consultar MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, “Las zonas y los depósitos francos”, *Noticias CEE*, n.º 27.

33 CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Renta...”, *op. cit.*, pág., 629.

34 CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Renta...”, *op. cit.*, pág., 630.

35 Por las características de su tamaño parece difícil que en los Depósitos francos se puedan producir grandes operaciones de transformación, a pesar de que no hay disposición legal que lo impida. Su reducido tamaño no posibilita más que operaciones propias de conservación, etiquetado, cambio de envases, etc. *Vid.*, de la LLAVE de Lara, *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, 2.ª edic., Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía Y Hacienda, Madrid, 1991, pág., 132.

3. Depósitos Aduaneros:

“El depósito aduanero es un régimen aduanero especial que permite el almacenamiento en un lugar -denominado depósito aduanero- autorizado por la Administración aduanera y sometido a su control...”³⁶.

Los depósitos aduaneros pueden ser públicos, privados o ficticios. En el primer supuesto, pueden ser utilizados por cualquier persona. En el segundo, sólo por el titular. Y en el tercer supuesto, llamamos ficticio a la aplicación de estos regímenes a mercancías que no se encuentran almacenadas en ellos.

Estos depósitos habrán de ser autorizados por la Administración aduanera. Las mercancías pueden permanecer en este régimen por tiempo ilimitado. Durante ese tiempo, las mercancías depositadas o afectas al régimen no podrán ser transformadas, sin perjuicio de las manipulaciones usuales necesarias para su conservación, distribución o venta³⁷.

Estas operaciones estarán exentas siempre que se cumpla con lo dispuesto en la legislación aplicable y los bienes sobre los que se realizan las operaciones declaradas exentas permanezcan en estas áreas sin ser utilizados ni consumidos³⁸.

Las exenciones establecidas en los preceptos que comentaremos seguidamente, se complementan con el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las entregas y prestaciones de servicios y, en su caso, a la devolución de aquellas cuotas cuya deducción no fuera posible (art., 29.4, 1.º, d, de la Ley del impuesto y art., 60.4., 1.º, d del Reglamento estatal).

Finalmente, conviene tener en cuenta que la autorización para el consumo en Canarias de los bienes situados en estas zonas y depósitos al amparo de estos regímenes especiales se considerarán importaciones y, por lo tanto, serán gravadas por el impuesto (art., 8.2, 1.º de la Ley del impuesto y art., 9.2., 1.º del Reglamento estatal).

3.1 Las entregas de bienes expedidos o transportados a las citadas áreas, así como las entregas de bienes que se encuentren en las mismas

La Ley del impuesto en el número 1, 1.º y 2.º, del artículo 13 y el número 1, 1.º y 2.º, del artículo 16 del Reglamento estatal, establecen la exención de las entregas de bienes relacionadas con las áreas citadas en los siguientes supuestos:

36 Vid., CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Renta...”, *op. cit.*, pág., 628.

37 Vid., CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Renta...”, *op. cit.*, pág., 628.

38 CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Exenciones...”, *op. cit.*, pág., v-83.

1. Las entregas de bienes expedidos o transportados a estas áreas por el adquirente o directamente por el transmitente³⁹. Esta exención comprende las entregas de bienes para ser introducidos en las tiendas libres de impuestos (número 1, 2.º párrafo del artículo 16 del Reglamento estatal).

2. Las entregas de bienes situadas en estas áreas.

El Reglamento estatal establece una limitación con respecto al amparo de la exención de ciertos bienes. Así, no estarán exentas las operaciones descritas anteriormente cuando se realicen con bienes:

- Calificados de inversión en relación al adquirente.
- Combustibles, carburantes y demás bienes que se consuman por su utilización en los procesos productivos realizados en las referidas áreas exentas (número 4 del artículo 16).

Finalmente, la Administración tributaria podrá exigir al sujeto pasivo la prestación de garantía suficiente que resulte exigible como consecuencia del incumplimiento de las formalidades y requisitos exigidos por la Ley y su Reglamento para tener derecho a la aplicación de la exención (número 5 del artículo 16 del Reglamento estatal).

La exención no se extiende a las entregas de bienes que sean objeto de consumo o utilización en el interior de dichas áreas, ni a las prestaciones de servicios accesorias a estos consumos que en cada caso correspondan (artículo 13.1 de la Ley).

3.2 Las prestaciones de servicios realizadas sobre los citados bienes, incluidas las prestaciones realizadas por intermediarios

El número 1, 1.º 2.º y 4.º párrafo, de la Ley y el número 1, 3.º, 4.º y 5.º párrafos del artículo 16 del Reglamento estatal, establecen la exención de las prestaciones de servicios relacionadas con las operaciones de entrega de bienes descritas anteriormente, incluidas las realizadas por intermediarios con tal de que actúen en nombre y por cuenta de terceros.

39 El artículo 16.1, 1.º, párrafo tercero, del Reglamento estatal, condiciona la aplicación de esta exención al cumplimiento de las formalidades y requisitos establecidos en los números 1 y 2 del artículo 14, para los supuestos de exportación que ya hemos estudiado. Esta exigencia está acorde con la finalidad de estas áreas exentas. Pues se trata, en términos económicos, de áreas de exportación, que dada la liberación del pago de los impuestos que en cada caso corresponderían, permiten que los bienes que se fabriquen, monten, transformen ... etc., se encuentren en mejores condiciones económicas de competir en los mercados peninsulares e internacionales.

40 LÓPEZ de ARRIBA y GUERRI, Alberto Luis, "El Impuesto sobre el Valor Añadido (IV), Las exenciones: conceptos generales y clasificación", en *Impuestos* n.º 2, págs., 340 y sigs.

41 CLAVIJO HERNÁNDEZ, "Exenciones...", *op. cit.*, pág. 630.

6. EXENCIONES DE OPERACIONES SOBRE BIENES IMPORTADOS EN LOS RÉGIMENES DE TRÁNSITO, IMPORTACIÓN TEMPORAL O PERFECCIONAMIENTO ACTIVO EN EL SISTEMA DE SUSPENSIÓN.

Fuentes:

- Art., 13.2 de la Ley.
- Art., 17 del Reglamento estatal.

Veamos, en primer lugar, el concepto y características de los regímenes señalados por la normativa del impuesto.

1. Regímenes de tránsito:

Este régimen suspensivo permite atravesar las mercancías por el territorio de aplicación del impuesto con destino a territorio distinto del de procedencia, previa prestación de la correspondiente garantía⁴⁰.

2. Importación temporal:

Siguiendo de nuevo en esta exposición al profesor Clavijo Hernández⁴¹, podemos decir que la "Importación temporal es un régimen aduanero especial que permite la importación con exención total o parcial (...) de ciertas mercancías destinadas a permanecer durante un período de tiempo limitado (en el territorio de aplicación del Impuesto) y proceder a su reexportación en los plazos fijados por la Administración aduanera".

Este régimen de importación temporal deberá ser autorizado por la Administración aduanera correspondiente; el plazo de permanencia es temporal (generalmente no superior a 24 meses). Este régimen finaliza cuando la mercancía es reexportada o situada al amparo de los regímenes de zonas francas o depósitos francos.

3. Régimen de perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión:

En el régimen de tráfico de perfeccionamiento en general, encontramos el tráfico de perfeccionamiento activo⁴² y pasivo. El tráfico de perfeccionamiento activo (pues es al que se refiere la exención) se puede aplicar de dos formas:

- Sistema de suspensión.
- Sistema de reintegro.

El concepto que nos interesa conocer es, como sabemos, el referido al régimen de perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión.

En general, siguiendo al profesor Clavijo Hernández⁴³, estamos ante un régimen que regula las condiciones en las cuales un producto importado puede entrar, tem-

42 Como ha señalado ARRÁNZ ESTEBAN, este régimen tiene una indudable finalidad de estímulo a la exportación, por lo que lógicamente participa de los beneficios tributarios de las exportaciones, "Supuesto sobre funcionamiento del régimen de perfeccionamiento activo", *Impuestos*, t. II, 1987, pág., 929.

43 CLAVIJO HERNÁNDEZ, "Exenciones...", *op. cit.*, págs., 626-627

poralmente, en el territorio de aplicación del impuesto con franquicia de derechos e impuestos, con el fin de someterse a una elaboración o transformación antes de ser reexportado, en todo o en parte, hacia el país de procedencia o hacia otro país.

Los productos resultantes de estas transformaciones se denominan *productos compensadores*.

El sistema de suspensión supone que estas mercancías van a estar en régimen de suspensión respecto de la aplicación del impuesto (por el concepto de importación en el supuesto de su introducción en el territorio interior) hasta su reexportación tras la transformación.

El régimen de estos productos deberá estar autorizado por la Administración aduanera. Ésta, además, podrá exigir la prestación de garantía suficiente para que en el supuesto de incumplimiento de los requisitos formales y materiales establecidos se pueda asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria que nazca como consecuencia de la falta de los mismos.

Las condiciones para obtener el derecho a la exención son⁴⁴:

1. Que los bienes se encuentren en los regímenes aduaneros citados.
2. Que se cumpla, según las exigencias de cada supuesto, con la normativa aduanera comunitaria.
3. Que la operación no esté exenta como operación interior.

Igualmente, las exenciones establecidas en los preceptos que comentaremos seguidamente, se complementan con el derecho a la deducción de las cuotas soportadas y, en su caso, a la devolución de aquellas cuotas cuya deducción no fuera posible (art., 29. 4, 1.º, d, de la Ley del impuesto y art., 60. 3, 1.º, d del Reglamento estatal).

6.1 Exención sobre las entregas de bienes en estos regímenes aduaneros

El número 2, 1.º y 2.º, del artículo 13 de la Ley y los números 1 y 2 del artículo 17 del Reglamento estatal establecen la exención sobre las entregas de bienes que se encuentren al amparo de los regímenes de tránsito, depósito, importación temporal, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión (con excepción de la modalidad de exportación anticipada) y transformación bajo control aduanero, incluidos los productos compensadores del sistema de suspensión⁴⁵.

44 CLAVIJO HERNÁNDEZ, "Exenciones...", *op., cit.*, pág., v-84.

45 CLAVIJO HERNÁNDEZ, "Exenciones...", *op., cit.*, pág., v-85.

6.2 Exención sobre las prestaciones de servicios relacionadas con los bienes descritos anteriormente, incluidas las prestaciones realizadas por intermediarios

El apartado 2.º, del número 2 del artículo 13 de la Ley y los apartados 2.º y 3.º del artículo 17.1 del Reglamento estatal, establecen la exención de las prestaciones de servicios relacionadas con las entregas de bienes analizadas en el punto anterior, incluyendo las prestaciones realizadas por intermediarios siempre y cuando, en este caso, actúen por cuenta y en nombre de terceros.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRÁNZ ESTEBAN, "Supuesto sobre funcionamiento del régimen de perfeccionamiento activo", *Impuestos*, t. II, 1987.
- CABRERA FERNÁNDEZ, José Manuel, *Nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido. Guía IVA*, CISS, Valencia, 1993.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "Exenciones relativas a las exportaciones y sus operaciones asimiladas", en *Impuesto General Indirecto Canario*, edit. Ciss, 1994.
- , "Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho español", *HPE*, n.º 60.
- , "Renta de Aduanas", *Cap. XII, de la obra colectiva, Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág., 625 y sigs.
- CORRAL GUERRERO, Luis, "La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho Financiero (I): Doctrina", *Cívitas, REDF*, n.º 6, abril-junio, 1975.
- De la LLAVE de LARRA, Joaquín, *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, 2.ª edic., Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991.
- GOLLONET CARNICERO, Pedro, "Las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido", en *el IVA y la Inspección de Hacienda, XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1984.
- LÓPEZ de ARRIBA y GUERRI, Alberto Luis, "Las exenciones: conceptos generales y clasificación", en *El Impuesto Sobre el Valor Añadido (V)*, *Impuestos*, n.º 2, págs., 340 y sigs.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, "Las zonas y los depósitos francos", *Noticias CEE*, n.º 27.
- ORTÍZ GURIÉRREZ, Román, *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Pirámide, Madrid, 1982.
- SERRANO SOBRADO, José Antonio, *El IVA. Comentarios al Proyecto de Ley*, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985.