

Tribunal Supremo**TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num.
1857/2016 de 19 julio****JUR\2016\161586**

Devolución Imp.Fral. Indirec. Canario

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 1703/2015

Ponente:Excmo Sr. Rafael Fernández Montalvo**SENTENCIA**

En Madrid, a 19 de julio de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1703/2015, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña María del Naranco Sevilla Iglesias, en nombre y representación de la SOCIEDAD DE DISTRIBUCIÓN COMERCIAL AEROPUERTUARIA DE CANARIAS S.L. ("CANARIENSIS"), contra la sentencia, de fecha 16 DE ENERO DE 2015, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 596/2012, en el que se impugnaba resolución de la Junta Territorial Económico Administrativa de Las Palmas, de 5 de octubre de 2012, que confirmó las liquidaciones provisionales por Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2009. Ha sido parte recurrida la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias, representada por Letrada de su Servicio Jurídico.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO**

En el recurso contencioso administrativo núm. 596/2012, seguido ante la Sección Primera de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, se dictó sentencia, con fecha 16 de enero de 2015, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso- administrativo interpuesto por el Procurador D. Antonio Jaime Enríquez Sánchez, en nombre y representación de SOCIEDAD DE DISTRIBUCIÓN COMERCIAL AEROPUERTUARIA DE CANARIAS S.L., contra el Acuerdo de la Junta Territorial Económico-Administrativa, mencionada en el Antecedente Primero, que confirmamos por ser ajustado a derecho y sin hacer pronunciamiento sobre las costas del proceso" (sic).

SEGUNDO

.- Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de la SOCIEDAD DE DISTRIBUCIÓN COMERCIAL AEROPUERTUARIA DE CANARIAS S.L. se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

TERCERO

.- Dicha representación procesal, por escrito presentado el 9 de junio de 2015, formaliza el recurso de casación e interesa se dicte sentencia por la que se case la sentencia recurrida y se dicte otra más ajustada a Derecho. "Igualmente, se suplica que, en el caso de que sea estimado el presente recurso de casación ordinario, condene expresamente a la Administración recurrida, con independencia de la condena en costas que pueda proceder, a indemnizar a mi representada [a la recurrente] en el gasto en que ha tenido que incurrir para la formalización del presente recurso de casación correspondiente a la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el orden contencioso administrativo creada por el artículo 35 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre (RCL 2002, 3081 y RCL 2003, 933) ".

CUARTO

.- La representación procesal de la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias formalizó, con fecha 13 de octubre de 2015, escrito de oposición al recurso de casación interesando la inadmisión o subsidiariamente la desestimación de éste y la confirmación de la sentencia recurrida.

QUINTO

.- Por providencia de 17 de junio de 2016, se señaló para votación y fallo el 5 de julio de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**PRIMERO**

.- Son antecedentes relevantes para resolver el recurso de casación los siguientes:

A) El 21 de diciembre de 2009, la recurrente presentó autoliquidación del IGIC, modelo 410, correspondiente a noviembre de 2009, con resultado a compensar de 179.202,71 euros.

Posteriormente, el 29 de enero de 2010, presentó la autoliquidación del IGIC, modelo 410, correspondiente a diciembre de 2009, con resultado a devolver de 2.166.310,83 euros.

B) El 14 de junio de 2010, la Administradora de Tributos Interiores y Propios de las Palmas dicta, conforme al artículo 132.3 LGT (RCL 2003, 2945) , propuesta de liquidación provisional en concepto IGIC, correspondiente a los periodos de noviembre y diciembre de 2009, por la que se inicia un procedimiento de verificación de datos, según lo establecido en el artículo 132.1 LGT .

Como conclusión al procedimiento tributario de verificación de datos, el 26 de julio de 2010 se dictó resolución por la Administradora de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas de liquidación provisional en concepto de IGIC, correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 2009, por importes de 6.425,74 euros y 10.326,79 (incluidos intereses de demora), respectivamente.

Las citadas liquidaciones provisionales respondían al criterio del órgano gestor que consideró como no deducibles las cuotas soportadas en concepto de IGIC por la entidad recurrente porque había aplicado incorrectamente la exención prevista en el artículo 14.2.2º B) del Reglamento del IGIC, aprobado por Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre (RCL 1994, 3568), por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias (API), creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (RCL 1991, 1459 y 2551), cuando debía haberse aplicado el artículo 14.2.2º A) de dicho Reglamento, conjuntamente con la prevista en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF (RCL 1957, 843) de Canarias, aunque con preferencia de esta última sobre la primera, según el órgano gestor.

C) Frente a dicha resolución se interpuso reclamación económico-administrativa ante la Junta Territorial Económico Administrativa.

Desestimada dicha reclamación, se interpuso recurso contencioso administrativo ante la correspondiente Sala del Tribunal Superior de Justicia, en el que recayó la sentencia que es objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO

.- A) El recurso de casación se fundamenta en único motivo, formulado al amparo del artículo 88.1.d) LJCA (RCL 1998, 1741), por infracción de las siguientes normas:

. Artículos 10.1.27, 11, 13, 15, 20, 74, 75, 28, 29.4 y 37 de la Ley 20/1991.

. Artículo 14.2.2º del Reglamento del IGIC, aprobado por Real Decreto 2538/1994 (RCL 1994, 3568).

. Artículos 3 y 4 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), DE Impuestos Especiales, y artículos 1 y 11 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 1165/1995 (RCL 1995, 2212 y 2594).

. Artículo 6 de la Ley 1/2011, del Impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias, en relación con la Disposición Transitoria Segunda del Decreto 314/2011.

. Artículos 5 y 14 de la Directiva 2008/118/CE (LCEur 2009, 27), del Consejo de 16 de diciembre de 2008, relativa al Régimen General de los Impuestos Especiales.

B) La recurrente concreta la cuestión planteada en los siguientes términos.

CANARIENSIS operaba mediante almacenes y tiendas situados en distintos aeropuertos canarios con las autorizaciones correspondientes de Depósito temporal, así como con la autorización en sus instalaciones y Depósitos aduaneros y Depósito fiscal, con la suspensión de los aranceles e impuestos especiales en tanto no se despacharan las mercancías a libre práctica. Las mercancías adquiridas por la recurrente eran importadas e introducidas en sus instalaciones exentas del IGIC y del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías (AIEM).

El despacho de mercancías se realizaba a consumo en el caso de ventas efectuadas a viajeros que realizaban vuelos entre islas o por ventas que no tengan relación con viajeros concretos, y en el caso de que se tratase de mercancías cuyo destino final fuese cualquier otro aeropuerto situado fuera del archipiélago canario, el despacho realizado era de exportación.

Partiendo de estas premisas, la recurrente presentó sus liquidaciones considerando el total de ventas realizadas y aplicando la prorrata respecto del impuesto soportado.

La liquidación fue calculada tomando en consideración esta dicotomía:

a) Respecto de las mercancías despachadas a consumo, se aplicaron las reglas establecidas en el artículo 10.1.27 de la Ley 20/1991, en relación con la regulación del régimen especial del comercio minorista, por lo que la entidad, al tener la condición de comerciante minorista, no tendría derecho a deducirse las cuotas del IGIC soportadas.

b) Por las mercancías despachadas fuera del Archipiélago se aplicó la exención prevista en los artículos 11.2 y 13 de la Ley del IGIC.

Es decir, en el cálculo de la prorrata se incluyeron tanto partidas que no gozarían del derecho de deducción del impuesto soportado por aplicación de un régimen específico como es el de comerciante minorista, como el montante de ventas correspondientes a mercancías destinadas fuera del Archipiélago canario en cuyo caso se aplicaba una exención específica de exportación, que sí permitiría a la entidad deducirse del IGIC soportado.

Señala la recurrente que la Administración Tributaria Canaria en las liquidaciones provisionales fundamentó la denegación de la devolución instada sobre la base de la preferencia de la exención por comercio minorista y sobre el cuestionamiento de su condición de "tienda libre de impuestos" (argumentos principal y subsidiario de la oficina gestora), así como la supuesta incorrección de las cuotas del IGIC soportadas por la recurrente (argumento principal de la Junta Económico Administrativa).

La resolución de dicha Junta, aunque admitía que la recurrente tendría derecho a la deducción de las cuotas soportadas según la regla de la prorrata, en este caso el IGIC soportado correspondería a la entrega de mercancías cuyo destino era la introducción en el Depósito de la Compañía, por lo que debería reputarse, en cualquier caso, que dicho impuesto estaba incorrectamente devengado, en la medida en que al entrar la mercancía en los depósitos finales gozaba de régimen suspensivo.

De este modo se ponía de manifiesto al tribunal "a quo" que entre la liquidación emitida por la Administración de Tributos Interiores y Propios de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias y la resolución derivada de la reclamación económico-administrativa se producía una discrepancia en la aplicación e interpretación de la norma.

Dicha discrepancia se refiere, de una parte, al carácter de las exenciones que resultaban de aplicación en el ámbito de las operaciones interiores y en las exportaciones, y, de otra, a una cuestión adicional relativa a la condición de la recurrente como tienda libre de impuestos. Pero, en cualquier caso, el criterio administrativo denegaba la devolución instada por la recurrente.

C) La sentencia de instancia se refiere a las siguientes cuestiones.

a) No considera equiparables el régimen de depósito REF (RCL 1957, 843) que tenía reconocido la recurrente al de las tiendas libres de impuestos por aplicación de lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Es a partir del Decreto 314/011, de 24 de noviembre, cuando se regula en Canarias el régimen

de las tiendas libres de impuestos a los efectos del Impuesto sobre Labores de Tabaco y para los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

b) Asimila Depósitos francos y aduaneros a Depósitos REF: aplicación de la exención del artículo 13.1.2 de la Ley del Impuesto General Indirecto de Canarias (LIGIC (RCL 1991, 1459 y 2551)).

En definitiva, la desestimación del recurso por la sentencia de instancia se fundamenta, esencialmente, en la consideración de que la exención de comerciante minorista (que no otorga derecho a deducción) resulta la única exención aplicable, porque la exención plena para las exportaciones solo se aplica a partir de la entrada en vigor del Decreto 314/2011, de 24 de noviembre (LCAN 2011, 393) (norma que regula en Canarias, por primera vez, el régimen de las tiendas libres de impuestos).

D) La recurrente argumenta la infracción en que, a su entender, incurre la sentencia respecto de las normas invocadas en los siguientes términos.

a) Respecto de la equiparación del régimen de depósitos REF que tenía reconocida la entidad a las tiendas libres de impuestos, señala que tanto el Preámbulo como el artículo 3 de la Ley 1/2011, 21 de enero (LCAN 2011, 34) , del impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias, no hacen referencia a la exclusión de la regulación del régimen jurídico de las tiendas libres de impuestos a Canarias, sino a la aplicación de los impuestos especiales, regulados en dicha norma, desde el punto de vista impositivo y recaudatorio en Canarias en los mismos términos que en la normativa estatal, conclusión obvia en consideración al régimen de franquicia fiscal del Archipiélago y las especialidades fiscales y aduaneras que le son propias.

De este modo, debía tenerse en cuenta que la Ley 38/1992, con efectos desde 1993, establecía que tendrán la consideración de tiendas libres de impuestos los establecimientos situados en el recinto de un aeropuerto o de un puerto de las Islas que cumpliendo los requisitos establecidos reglamentariamente, efectúen entregas de cerveza, productos intermedios y bebidas derivadas a viajeros que las transporten como equipaje personal, en un vuelo o en una travesía marítima, con destino fuera del ámbito territorial interno.

Por tanto, según la recurrente, si bien no existía un régimen jurídico de autorización específico aprobado por la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias para el reconocimiento de tiendas libres de impuestos, desde la aprobación de la ley 38/1992 existía una equiparación derivada de la normativa estatal a dicho concepto para los establecimientos y tiendas que, como las de la recurrente, efectuaban ventas desde un puerto o aeropuerto situado en el Archipiélago Canario con destino fuera del ámbito territorial interno.

También, dice la recurrente, que la sentencia hace una incorrecta interpretación de las Disposiciones Transitorias Primera y Segunda del Decreto 314/2011, de 24 de noviembre , por el que se regula el régimen de las tiendas libres de impuestos en Canarias, porque permitían concluir, en contra del criterio del Tribunal "a quo", que a efectos de la normativa canaria sí existían tiendas libres de impuestos en Canarias y sí se producía una equiparación entre el Depósito REF y la tienda libre de impuestos, aunque no existiese un desarrollo reglamentario que permitiese solicitar la autorización para operar como tal tienda libre de impuestos.

También denuncia la parte lo que entiende una incorrecta interpretación y aplicación de la normativa reguladora del IGIC, en particular, de la Ley 20/1991 y su Reglamento de Desarrollo, aprobado por Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, ya que en el artículo 14.4.2 °B) de éste se hace referencia a las

tiendas libres de impuestos, por lo que puede decirse que, desde el 1 de enero de 1995, en que entra en vigor el citado Reglamento existe en la normativa reguladora del IGIC una definición de tienda libre de impuestos.

Y es una realidad la equiparación que había venido efectuando la recurrente desde la obtención de la autorización como Depósito REF a las tiendas libres de impuestos.

A la vista de su argumentación, la parte concluye que ha acreditado la incorrecta interpretación efectuada por el tribunal de instancia de la normativa reguladora del concepto y la existencia de tienda libre de impuestos, reconocido específicamente en la Ley 38/1992 para las Islas Canarias, con el límite y especificaciones de dicha norma, así como por las Disposiciones Transitorias del Decreto 314/2011, que especificaban la existencia previa de dichas tiendas.

b) Respecto a la interpretación efectuada por la sentencia de instancia de la normativa reguladora de las exenciones aplicables a las operaciones habituales de la recurrente, ésta hace las siguientes precisiones:

1º) Ostentaba en el periodo de referencia una autorización como depósito de una serie de tiendas y almacenes ubicados en seis recintos particulares.

2º) Siempre ha defendido que le era aplicable la exención de comerciante minorista para los despachos a consumo, y la exención específica de exportaciones para las ventas realizadas con destino fuera del Archipiélago Canario.

3º) Consta en autos las ventas realizadas, tanto las destinadas a consumo como a exportación y las facturas y demás documentos que acreditan el derecho a la deducción, sin que, en ningún momento, la Administración Tributaria haya discutido la afectación de las entregas o prestaciones de servicios recibidas a los centros situados en el aeropuerto.

4º) La Administración de Tributos Interiores, con efecto al 1 de febrero de 2011, fecha de la entrada en vigor de la Ley 2/2011, ha venido reconociendo la corrección en su proceder en cuanto a la liquidación del Impuesto con la aplicación de las dos exenciones: la de comercio minorista en el despacho a consumo y la de exportaciones para las ventas con destino fuera del Archipiélago, procediendo a la devolución del importe de IGIC al que, según la regla de prorrata, tendría derecho la recurrente por el ejercicio 2011 (febrero-diciembre) y el ejercicio 2012, reconociendo la procedencia del IGIC soportado por los servicios indicados conforme a lo establecido por el artículo 29 de la Ley 20/1991 .

La sentencia de instancia, recogiendo el criterio de la Administración Tributaria, considera que las entregas realizadas en los depósitos de los aeropuertos canarios a viajeros con destino fuera de Canaria le resultaba de aplicación la exención de los comerciantes minoristas, y por tanto, el porcentaje de deducción era 0, dado el carácter de exención limitada. Y la parte recurrente argumenta que la incorrección de esta interpretación "parte de una premisa incontestable y es la propia ubicación del artículo 10 dentro de la Ley 20/1991, de 7 de julio , de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Fiscal de Canarias, ya que se encuentra ubicado en el Capítulo II y se refiere a exenciones en operaciones interiores".

El siguiente artículo, el 11, se refiere a las exenciones relativas a las exportaciones, y, en concreto el apartado 1 a "las entregas de bienes enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien exportados definitivamente a Terceros Países por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste [...]".

En apoyo de esta tesis, la parte alega, además, que no puede pretenderse una preferencia de la primera (exención del comerciante minorista) respecto de la segunda más específica (exención de los artículos 11 o 13) cuando se produce la salida efectiva y material de los bienes del territorio de aplicación del impuesto.

A efectos interpretativos, la parte recurrente señala que el régimen que defiende es el aplicable en el territorio peninsular, en la medida en que la norma reguladora del IVA obliga a distinguir en las ventas desde aeropuertos peninsulares entre viajeros con destino dentro y fuera de la Unión Europea, aplicando también un supuesto de exención por exportación respecto de estos últimos.

Reitera, asimismo, que tras la entrada en vigor de la Ley 1/2011, en la tramitación de las solicitudes de devolución de las cuotas soportadas por IGIC, en las autoliquidaciones de 2011 y 2012, dándose los mismos requisitos y condiciones que con anterioridad a la entrada en vigor de la normas, se procedido a devolver a la recurrente el importe solicitado por aplicación de las dos exenciones a que se ha hecho referencia.

De la lectura de la sentencia del TSJ se infiere que, en última instancia, la razón que determina la exclusión de la posibilidad de deducir el IGIC soportado es que no ostentaba la condición de tienda libre de impuestos desde el punto de vista formal. Pero el régimen se ha aplicado durante 16 años en los que no existe un procedimiento para la concesión de la autorización de la condición de tiendas libres de impuesto (a pesar de que las Disposiciones Transitorias del Decreto 314/2011 aluden a tiendas autorizadas anteriormente y a que la recurrente obtiene la autorización de tienda libre de impuestos dos días después de entrar en vigor la norma) y de hecho sin que se hubiera aprobado precisamente el Decreto que regulaba las formalidades que le resultaban de aplicación que no se aprueba hasta el 24 de noviembre de 2011.

Como colorario, la recurrente sostiene que la restricción del derecho a deducirse el impuesto soportado atenta contra el principio de neutralidad del tributo, principio avalado por reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TERCERO

.- Con carácter previo al análisis del reseñado motivo de casación y la consecuente decisión del recurso interpuesto, hemos de rechazar la causa de inadmisión, opuesta por la Administración recurrida, que consiste en la ausencia de juicio de relevancia en el escrito de preparación.

Es cierto que el supuesto del artículo 86.4 LJCA (RCL 1998, 1741) , como el presente, en el que se recurre en casación sentencia dictada por la Sala de un Tribunal Superior de Justicia, por infracción de Derecho estatal o comunitario europeo, constituye un requisito de admisibilidad, conforme al artículo 89.2 de la misma Ley , el llamado juicio de relevancia. Esto es, la necesidad de justificar en el escrito de preparación del recurso que la infracción de alguna o algunas de dichas normas ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia. Pero también lo es que el escrito de preparación presentado por la recurrente el 19 de marzo de 2015, en la cuarta de sus "manifestaciones" contiene un extenso razonamiento encaminado a acreditar que han sido determinantes de la decisión del Tribunal de instancia lo que, a juicio de la recurrente, es una incorrecta interpretación y aplicación de normas estatales y europeas, coincidentes, además con las invocadas en el escrito de formalización del recurso.

Debe, por tanto, rechazarse que el recurso sea inadmisibile y lo procedente es decidir sobre la cuestión de fondo suscitada en el único motivo de casación formulado al amparo del artículo 88.1.d) LJCA .

En cambio, sí ha de apreciarse una inadmisión parcial, por insuficiencia de cuantía, en relación con la autoliquidación correspondiente a noviembre de 2009, en la que el resultado a compensar era de 179.202,71 euros.

CUARTO

.- La entrega de las mercancías despachadas a consumo, se considera "entrega interior" realizada por comerciante minorista por lo que resultaba de aplicación la exención que establecía el artículo 10.1.27 de la LIGIC (RCL 1991, 1459 y 2551) , en la redacción entonces vigente (con efectos desde el 1 de julio de 2012, como consecuencia de la aprobación de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio , quedaría derogado, entendiéndose realizadas las referencias a la normativa vigente en materia de exenciones por operaciones interiores que apruebe la Comunidad Canaria, ex artículo 17.9 Ley 16/2012, de 27 de diciembre) con la consecuencia derivada del artículo 29.4.1º, letra a) de la misma Ley . Esto es, se trataba de una exención de las denominadas "limitadas" que no permitían la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios cuya entrega o prestación posterior se encontraba exenta, en contraposición con las denominadas exenciones plenas que sí lo permitían.

Sobre esta cuestión hay coincidencia entre las posturas de la Administración y la de la recurrente. En realidad, la controversia queda limitada a las mercancías adquiridas por viajeros cuyo destino final se encontraba fuera del archipiélago canario.

En relación con éstas, la recurrente sostiene que: los productos son vendidos en establecimientos que considera como "tiendas libres de impuestos"; junto con la entrega simultánea se produce el despacho a la exportación, resultando aplicables las exenciones previstas en los artículos 11 , 13 y 15 LIGIC, así como en el artículo 14.2.2º B) del RIGIC; consecuentemente, las cuotas soportadas en la realización de estas operaciones con viajeros con destino fuera de Canarias eran deducibles según establecía expresamente el artículo 29.4 LIGIC; y debido a que la recurrente realizaba operaciones que generaban el derecho a la deducción - las mercancías despachadas a exportación- y otras por las que no se generaba tal derecho -las despachadas al consumo-, resultaba aplicable la regla de la prorrata general establecido en el artículo 37 de la LIGIC, a efectos de determinar el porcentaje de deducción del IGIC soportado.

Sin embargo, la sentencia de instancia que se recurre rechaza que las mercancías se vendieran en "tiendas libres de impuesto" porque éstas no son equiparables con el régimen de los depósitos REF (RCL 1957, 843) , que era el que tenía reconocido la actora. Según el Tribunal "a quo" hasta el Decreto canario 314/2011, de 24 de noviembre, por el que se regula el régimen de "tiendas libres de impuesto", la recurrente tenía la condición de minorista, con sus depósitos y tiendas, y como tal sólo podía pretender la devolución del importe de la carga impositiva implícita previamente devuelta al viajero, por una declaración-liquidación ocasional, pero no por la deducción de liquidaciones periódicas.

Así, según la sentencia de instancia, la aplicación de la regla de prorrata que hacía la recurrente, pretendía vincularse a las transmisiones de bienes y a las cargas soportadas por servicios que no necesariamente estaban vinculados a los bienes transmitidos.

QUINTO

.- La cuestión planteada a través del único motivo de casación que sustenta el recurso puede enunciarse en los siguientes términos: si las entregas de bienes realizadas por la sociedad recurrente en las instalaciones ubicadas en los aeropuertos canarios a viajeros cuyo destino final fuese cualquier otro aeropuerto situado fuera del archipiélago en 2009, se encontraban, como entiende la Administración y sentencia de instancia, exentas del IGIC al amparo de lo dispuesto en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 (en su redacción dada por el art. Tercero núm. 1º del RDL 7/1993, de 21 de mayo (RCL 1993, 1610)), o, como entiende dicha recurrente, les era aplicable la exención prevista en el artículo 11, relativa a las exportaciones , artículos 13 y 15 para las zonas y depósitos aduaneros y regímenes aduaneros especiales, y del artículo 14.2.2º B) del Real Decreto 2538/1994 (RCL 1994, 3568) , por el que se aprueba el Reglamento del IGIC, para las tiendas "libres de impuestos".

La aplicación de una u otra exención influye decisivamente en el régimen de las deducciones habida cuenta de la naturaleza y normativa del IGIC.

Dicho impuesto, creado por la Ley 20/1991, de 7 de junio (RCL 1991, 1459 y 2551) , de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, se configura como un impuesto estatal -parte del sistema tributario estatal- cedido a la Comunidad Autónoma Canarias, grava solo los hechos imponible realizados en el territorio del archipiélago o a la entrada en el mismo, y sirve, entre otras finalidades, a compatibilizar las especialidades del régimen económico de Canarias con las exigencias de la Unión Europea.

Se trata de un impuesto indirecto general sobre el consumo, que tiene por objeto la totalidad de los bienes y servicios que forman parte del consumo de los particulares, y que pertenece a la categoría de los impuestos sobre el valor añadido que siguen el método "de sustracción indirecta" o de cuotas, según el cual los sujetos pasivos deben ingresar en el Tesoro la diferencia entre el importe de las cuotas que repercuten a sus clientes por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que efectúen y el importe de las que hayan sido repercutidas a ellos por sus adquisiciones de bienes y servicios. Esto es, el modelo que adoptó la Comunidad Europea a partir de la Segunda Directiva, que ha servido de base para la regulación del IVA armonizado que deben adoptar todos los Estados miembros, y establecido en España por la Ley 30/1985, de 2 de agosto (RCL 1985, 1984 y 2463) y mantenido por la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) .

Ahora bien, el IGIC se aparta del modelo europeo al declarar exentas las entregas por los comerciantes minoristas con lo que queda sin gravar una parte del valor añadido que tiene lugar en la Comunidad Canaria. Esta característica no originaba el efecto acumulativo, que caracteriza a los impuestos en cascada, al producirse la exención en la última fase del proceso de distribución, siempre que las entregas se efectuaran a consumidores finales que no fueran sujetos pasivos del impuesto. Pero si los comerciantes minoristas realizaban entregas a dichos sujetos pasivos, sí se producía la distorsión derivada de la incorporación de las cuotas tributarias a los costes de los bienes transmitidos no deducidas por los mencionados comerciantes, de manera que se apreciaba un efecto de piramidación de cargas impositivas no deducidas. Y para evitar esta distorsión el artículo 29 de la Ley 20/1991 , que regulaba las cuotas deducibles, en el apartado 3, atribuyó a los sujetos pasivos que realizaran adquisiciones a los comerciantes minoristas, el derecho a deducir el IGIC que se encuentre implícito en la contraprestación de estas operaciones.

El IGIC regula el régimen a que quedan sometidos los sujetos pasivos del impuesto que tienen la condición de comerciantes minoristas mediante tres mecanismos específicos: la exención de sus entregas de bienes, un recargo sobre las importaciones de bienes sujetas y no exentas y la posibilidad a que hemos hecho referencia de que los sujetos pasivos que adquieran bienes importados por los comerciantes minoristas puedan deducir, al amparo del artículo 29.3 de la Ley, el IGIC que se encuentre implícito en la contraprestación de estas operaciones.

En definitiva, la ley reconoce una "exención limitada" al minorista que no le permite deducir el impuesto que haya soportado en sus adquisiciones.

SEXTO

.- Expuesta la naturaleza y características generales del IGIC, el primer tema a decidir, al analizar el motivo de casación, es el de la equiparación del régimen de depósito RPF, que tenía expresamente reconocido la recurrente, desde la resolución de 12 de mayo de 2005, a las tiendas libres de impuesto que solicita en enero de 2011, después, por tanto, de las fechas -noviembre y diciembre de 2009- a que se refiere el proceso.

Y, sobre esta cuestión no puede compartirse el criterio de la recurrente porque la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales, no regula materia aduanera, ni impuesto de naturaleza análoga al IGIC, sino que se refiere a impuestos especiales, que recaen sobre consumos específicos. Y el artículo 23 , dedicado a las disposiciones particulares en relación con Canarias, señala que sólo serán exigibles: el impuesto sobre la cerveza, productos intermedios y sobre el alcohol y bebidas derivadas, con importantes diferencias respecto del régimen de depósitos REF (RCL 1957, 843) , que únicamente dejaba fuera de su aplicación a los libros, periódicos y revistas. Por otra parte, no puede considerarse que la sentencia de instancia infrinja, en este aspecto, el artículo 4.31 de la reiterada Ley 38/1992 , cuando hace una interpretación literal de su párrafo tercero al señalar que la consideración de tiendas libres de impuestos en los establecimientos situados en un aeropuerto o puerto de las Islas Canarias, que cumplan los requisitos reglamentariamente establecidos, solo se refiere, a los efectos de la Ley, a entregas de cerveza, productos intermedios y bebidas derivadas a viajeros que las transporten como equipaje personal, en un vuelo o en una travesía marítima, con destino fuera del ámbito territorial interno.

Hasta las resoluciones de 1 y 3 de febrero de 2011 los establecimientos de la recurrente no tenían reconocida formalmente la condición de tiendas libres de impuesto, sin que puedan interpretarse las Disposiciones Transitorias primera y segunda del Decreto de la Comunidad Autónoma de Canarias 314/2011, de 7 de diciembre de 2011 , en el sentido que pretende la recurrente. En efecto, se trata de una disposición autonómica, cuyo sentido y alcance corresponde determinar a la Sala del Tribunal Superior de Justicia que, en su sentencia, señala que no equiparan Depósitos REP y tiendas libres de impuestos, sino que suponen la posible coexistencia de ambos regímenes. Además de que, como advierte la Administración recurrida, el sentido y justificación de ambas disposiciones venía determinado por sus respectivos títulos, referidos a tiendas libres de impuestos situadas fuera del recinto de embarque de los aeropuertos y a tiendas libres de impuestos autorizadas con anterioridad a la entrada en vigor del propio Decreto, y, en modo alguno suponía que no fuera necesario el reconocimiento formal de la condición de tienda libre de impuestos.

En definitiva, en noviembre y diciembre de 2009, periodos a los que se refieren los autos, CANARIENSIS solo había solicitado y obtenido formalmente la condición de depósito REF, no la de tienda libre de impuestos.

SEPTIMO

.- La recurrente hasta febrero de 2011, en que mediante resoluciones expresas de la Administración Tributaria Canaria obtiene las correspondientes autorizaciones, no realiza actividades equiparables al régimen de tienda libre de impuesto sino la de Depósito REF (RCL 1957, 843) .

Y es cierto que, a los efectos de determinar la exención aplicable, debían de diferenciarse: las entregas de bienes efectuadas a los viajeros que realizaba vuelos interinsulares o ventas que no tuvieran relación con viajeros concretos y entregas de bienes a viajeros cuyo destino fuera aeropuerto situado fuera del archipiélago canario.

Respecto a las primeras la Administración y la recurrente coinciden en aplicar la exención establecida en el artículo 10.1.27 de la Ley 20/1991 , en la redacción entonces vigente, por la condición de comerciante minorista, y por la que el obligado tributario no tenía derecho a deducir cuotas del IGIC soportadas al tratarse de una "exención limitada".

Respecto de las segundas, que constituye la "versatio quaestio" del proceso, resulta que las mercancías vinculadas al Depósito REF autorizado a la entidad recurrente no podían ser objeto de venta mientras permanecieran en el mismo, por lo que no sería aplicable la exención contemplada en el artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991 , cualquiera que fuera el destino del viajero.

Resulta, por tanto, determinante si a dichas entregas de bienes les era aplicable y con que alcance la exención establecida en el artículo 11.2 de la Ley 20/1991 , que desarrolla el artículo 14.2.2º del Real Decreto 2538/1994 (RCL 1994, 3568) , en el que se distinguen: A) Exportación de bienes conducidos por viajeros; y B) Tiendas libres de impuestos.

Excluida la aplicación de este apartado B) por cuanto, como se ha dicho, en noviembre y diciembre de 2009 la recurrente no realizaba entregas de bienes en régimen de tiendas libres de impuesto, es preciso determinar el alcance de la exención contemplada en el artículo 11.2 de la Ley 20/1991 , según el desarrollo reglamentario efectuado en el artículo 14.2.2ºA) del RD 2538/1994 .

Y, conforme a tales previsiones normativas, resulta que, no obstante estar exentas las entregas de dichos bienes, el transmitente debe expedir factura repercutiendo la cuota del IGIC al adquirente, sin perjuicio de su devolución por el proveedor. Es decir, la exención de que se trata, la del artículo 154.2.A) del RD 2538/1994 , no opera directamente sobre el adquirente, sino que utiliza el mecanismo de repercusión y posterior devolución al adquirente del IGIC soportado, incluso de la carga impositiva implícita, a través del sistema de devolución en el "régimen de viajeros" que regulaba el artículo 9 .2 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre (LCAN 1992, 256) , por el que se aprueban las Normas de Gestión, Liquidación, Recaudación de Inspección del IGIC y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, en vigor hasta el 13 de agosto de 2011, según redacción dada por el Decreto 34/2003, de 10 de marzo (LCAN 2003, 119) . Y, conforme a dicho régimen, el comerciante minorista sólo podía obtener la devolución del importe de la carga impositiva implícita, previamente devuelta al viajero, a través de una declaración-liquidación ocasional, excluyéndose la posibilidad de deducir el importe de las cuotas devueltas del importe global del IGIC devengado al practicar las correspondientes declaraciones-liquidaciones periódicas que deba presentar el sujeto pasivo.

Por consiguiente, no puede considerarse que la sentencia de instancia incurra en las infracciones normativas que le atribuye la recurrente, en cuanto aplica una "exención limitada" del impuesto que no da derecho a la pretendida deducción y hace inaplicable la regla de la prorrata.

Por último, el régimen de la recurrente cambia, como se ha dicho, a partir del reconocimiento formal de "tienda libre de impuestos", por lo que no puede equipararse su situación en noviembre y diciembre de 2009 a la que corresponde a los ejercicios 2011 y 2012, en los que puede aplicarse el artículo 14.2.2º, apartado B), del Real Decreto 2538/1994 a las entregas de bienes a viajeros producidas en dicha clase de establecimiento.

OCTAVO

.- Los razonamientos expuestos justifican la inadmisibilidad parcial del recurso de casación, por insuficiencia de cuantía respecto de la autoliquidación correspondiente al mes de noviembre de 2009. Y respecto de la autoliquidación correspondiente a diciembre de 2009, el rechazo del único motivo de casación invocado y la consecuente desestimación del recurso de casación interpuesto.

Procede, asimismo, conforme al artículo 139 LJCA (RCL 1998, 1741) , la imposición de las costas causadas a la recurrente. Si bien que, haciendo uso de la facultad que reconoce el apartado 3 de dicho precepto, limitamos la cuantía máxima por dicho concepto a la cifra de 8.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Que debemos inadmitir el recurso de casación en relación con la autoliquidación referida al mes de noviembre de 2009. Y en relación con la autoliquidación del mes de diciembre de 2009, debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de de la SOCIEDAD DE DISTRIBUCIÓN COMERCIAL AEROPUERTUARIA DE CANARIAS S.L. ("CANARIENSIS"), contra la sentencia, de fecha 16 DE ENERO DE 2015, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 596/2012. Sentencia que confirmamos, al tiempo que imponemos las costas causadas a dicha recurrente, si bien que limitadas en su cuantía máxima a la mencionada cifra de 8.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la coleccion legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo
PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.