CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚN. 1467 (14/02/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art(s). 5.1, 5.2 y 5.3 Ley 20/1991 Art. 19 Ley 20/1991 Arts. 22.3.a) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante manifiesta que se dedica al comercio de vehículos, así como a la reparación de los mismos. En la venta de vehículos nuevos la sociedad consultante responde ante el consumidor de cualquier falta de conformidad que exista en el momento de la entrega del bien. En los términos de la Ley 23/2003, de 10 de julio, de Garantías en la Venta de Bienes de Consumo, se reconoce al consumidor el derecho a la reparación del bien, a su sustitución, a la rebaja del precio y a la resolución del contrato (garantía legal). Cuando se proceda a la reparación del bien garantizado, la sociedad consultante factura al distribuidor nacional (fabricante) el importe del gasto ocasionado que le es resarcido por éste con carácter indemnizatorio.

Además de esta garantía legal, se le ofrece al cliente la posibilidad de ampliación de garantía, establecida en el artículo 11 de la ley mencionada, la garantía comercial, garantía que es ofertada por el fabricante directamente.

Conforme a lo manifestado, se consulta si las reparaciones en garantía, que tiene por objeto prestaciones cubiertas por garantías legales y efectuadas durante el tiempo de vigencia de la misma, facturadas por el vendedor al fabricante, y abonadas por éste como indemnización por el servicio efectuado se encuentra sujeta al IGIC. Se reitera la misma consulta para el supuesto de que la reparación tenga por objeto prestaciones cubiertas por la garantía adicional (comercial o convencional) y efectuadas durante el tiempo de vigencia de la misma, facturadas por el consultante al fabricante (prestador de la garantía).

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Las cantidades que percibe un concesionario de vehículos a motor por las reparaciones que efectúa en aplicación de la garantía legal en favor del consumidor adquirente del vehículo, no suponen la existencia de una prestación de servicios en el IGIC, al constituir dichas cantidades percibidas la indemnización de los referidos gastos que satisface el fabricante del vehículo al concesionario por las ejecuciones de obra que éste último realiza.

Por analogía con lo señalado respecto a las garantías legales, en la garantía comercial sólo tendrían carácter indemnizatorio y por tanto no estarían sujetas al IGIC, en su caso, las cantidades pactadas como tales y pagadas por quienes que se encontraran en posiciones superiores en la cadena de distribución y que tengan por objeto resarcir los gastos en los que incurriera el prestador de la garantía, sin que tengan este carácter indemnizatorio las sumas pagadas a cualquier empresario o profesional que se encuentre en una posición inferior en la cadena de distribución de la ocupada por el prestador de la garantía y que actuara en estas operaciones de reparación en nombre propio. En concreto, se encuentran sujetas al IGIC las ejecuciones de obra de reparación

efectuadas por la sociedad consultante a sus clientes cubiertas por la garantía comercial del fabricante, siendo directamente el fabricante el que actúa como garante y ocupando el consultante, concesionario del mismo, una posición inferior en la cadena de distribución de los vehículos.

La sujeción al IGIC a que se refieren los párrafos anteriores exclusivamente se refiere a operaciones que, conforme a las reglas de localización de las operaciones sujetas al IGIC, se entiendan localizadas en las Islas Canarias.

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante manifiesta que se dedica al comercio de vehículos, así como a la reparación de los mismos. En la venta de vehículos nuevos la sociedad consultante responde ante el consumidor de cualquier falta de conformidad que exista en el momento de la entrega del bien. En los términos de la Ley 23/2003, de 10 de julio, de Garantías en la Venta de Bienes de Consumo, se reconoce al consumidor el derecho a la reparación del bien, a su sustitución, a la rebaja del precio y a la resolución del contrato (garantía legal). Cuando se proceda a la reparación del bien garantizado, la sociedad consultante factura al distribuidor nacional (fabricante) el importe del gasto ocasionado que le es resarcido por éste con carácter indemnizatorio.

Además de esta garantía legal, se le ofrece al cliente la posibilidad de ampliación de garantía, establecida en el artículo 11 de la ley mencionada, la garantía comercial, garantía que es ofertada por el fabricante directamente.

Conforme a lo manifestado, se consulta si las reparaciones en garantía, que tiene por objeto prestaciones cubiertas por garantías legales y efectuadas durante el tiempo de vigencia de la misma, facturadas por el vendedor al fabricante, y abonadas por éste como indemnización por el servicio efectuado se encuentra sujeta al IGIC. Se reitera la misma consulta para el supuesto de que la reparación tenga por objeto prestaciones cubiertas por la garantía adicional (comercial o convencional) y efectuadas durante el tiempo de vigencia de la misma, facturadas por el consultante al fabricante (prestador de la garantía).

SEGUNDO.- El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 define el concepto del hecho imponible del IGIC en operaciones interiores en los siguientes términos:

> *"Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*"

Los números 1, 2 y 3 del artículo 5 de la Ley 20/1991 definen, respectivamente, los conceptos de actividad empresarial o profesional, empresario o profesional y presunción de habitualidad, mientras el artículo 19 de la citada Ley establece el concepto de sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Resulta evidente que un taller de reparación de vehículos o, en el caso que nos ocupa, de un concesionario de vehículos cuya actividad3

esencial es la venta de vehículos y sus componentes así como labores de reparación, revisión y mantenimiento de los mismos, reúne todos los elementos de hecho recogidos en los distintos conceptos anteriores, pudiéndose afirmar sin mayor dificultad la consideración como sujetos pasivos del IGIC de los talleres de reparación de vehículos.

El supuesto planteado por el consultante se origina en la aplicación de la garantía legal establecida en la Ley 23/2003, de 10 de julio, de Garantías en la Venta de Bienes de Consumo. Dicho texto legal fue derogado por la Disposición derogatoria única del Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias (BOE núm. 287, de 30.11.2007), en cuyo artículo único se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias (en adelante, texto refundido), en vigor desde el 1 de diciembre de 2007. Al igual que la legislación derogada, el texto refundido reconoce al consumidor el derecho a la reparación del bien, su sustitución, a la rebaja del precio y a la resolución del contrato, durante un plazo determinado de tiempo, y que se ha dado por llamar "garantía legal". Contempla también el texto refundido la "garantía comercial adicional" en su artículo 125.1, definida como "*aquella que puede ofrecerse adicionalmente con carácter voluntario y obligará a quien figure como garante en las condiciones establecidas en el documento de garantía y en la correspondiente publicidad"*

El texto refundido es aplicable a las *"relaciones entre consumidores o usuarios y empresarios"* (artículo 2 cuya rúbrica es "Á*mbito de aplicación"*), definiendo a los consumidores o usuarios de la siguiente manera en su artículo 3:

> "*A efectos de esta norma y sin perjuicio de lo dispuesto expresamente en sus libros tercero y cuarto, son consumidores o usuarios las personas físicas o jurídicas que actúan en un ámbito ajeno a una actividad empresarial o profesional."*

Es el vendedor el que debe responder ante el consumidor o usuario de las faltas de conformidad, si bien el texto refundido prevé la posibilidad de derivar la acción contra el productor en determinadas circunstancias (artículo 124 del texto refundido). Por el contrario, en la garantía comercial será el garante el que se vea obligado a responder ante las posibles faltas de conformidad

Por último, establece el artículo 135 del texto refundido el principio general:

> "*Los productores serán responsables de los daños causados por los defectos de los productos que, respectivamente, fabriquen o importen".*

En el ámbito de la garantía legal, cuando el consumidor o usuario hace efectiva la garantía con el objeto de reparar las faltas de conformidad del producto, en este caso, vehículo a motor, frente al vendedor, desde el punto de vista del IGIC se considera una operación que

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

por naturaleza no tiene carácter oneroso para el consumidor, por lo que no constituye una operación que pueda entenderse sujeta al IGIC.

Queda por aclarar si la correspondiente ejecución de obra de reparación que realiza el vendedor – concesionario consultante – y que es costeada por el fabricante, tampoco debe considerarse sujeta al IGIC aunque en esta ocasión sí aparezca el elemento oneroso. En efecto, si bien la acción del consumidor o usuario se dirige con carácter general al vendedor, con el objeto de garantizar sus derechos al adquirir bienes de consumo, realmente quién debe responder ante las faltas de conformidad es el fabricante de los productos. De ello se deriva que el vendedor, al asumir la posición de garante frente al consumidor por imperativo legal, a su vez recupere el coste que le supone subsanar la falta de conformidad del producto de la que debe responder el fabricante, como responsable último de la calidad del mismo.

La cuestión a dilucidar consiste en determinar si los importes que recibe el concesionario por las ejecuciones de obra de reparación de vehículos a motor en ejercicio de la garantía legal suponen la contraprestación de una operación sujeta al IGIC o, por el contrario, deben considerarse una indemnización cuya naturaleza y función no corresponde al de contraprestación.

El artículo 22.3 de la Ley 20/1991, al enumerar una serie de conceptos que no deben formar parte de la base imponible del IGIC, establece en su letra a) tal consecuencia cuando se trata de *"cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el número anterior, que por su naturaleza y función no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto*." Del tenor literal del artículo 22.3.a) de la Ley 20/1991 citado con anterioridad se desprende que no toda indemnización debe excluirse de la base imponible del IGIC, sólo deben excluirse aquellas que por su naturaleza y función no constituyan una contraprestación o compensación de una operación sujeta al Impuesto.

A juicio de esta Dirección General de Tributos, el resarcimiento de los gastos habidos por el empresario o profesional que comercializó el producto por parte de su distribuidor o fabricante supone la indemnización de los referidos gastos, sin que este pago deba considerarse contraprestación de servicio alguno de reparación prestado a dicho distribuidor o fabricante.

De esta toma en consideración, las prestaciones de servicio de reparación en garantía pueden dar lugar a la siguiente casuística de situaciones:

a) El servicio de reparación propiamente dicho. En relación con este servicio caben a su vez dos posibilidades:

- El servicio se presta por quien vendió el bien reparado; en tal caso, la prestación de dicho servicio no constituye la realización de ninguna operación sujeta al impuesto, antes bien, constituye un cumplimiento del compromiso de reparación que asumió el empresario o profesional que vendió el producto.

- El servicio se presta por un tercero que cobra una cantidad por sus servicios; en tal caso, se produce una prestación de servicios cuya contraprestación ha de hacer efectiva el empresario o profesional que comercializó el bien reparado, es decir, el garante del mismo,

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

debiendo aparecer éste como destinatario de la operación.

b) En todo caso, posteriormente a cualquiera de los dos supuestos indicados, debe tener lugar el resarcimiento de los gastos incurridos por el empresario o profesional que comercializó el producto, resarcimiento que conducirá a que distribuidor o fabricante abone tales gastos a dicho comercializador. Tal resarcimiento supone la indemnización de los referidos gastos, sin que este pago deba considerarse contraprestación de servicio alguno de reparación prestado a dicho distribuidor o fabricante.

Destacar que igualmente tampoco supone la existencia de contraprestación alguna a efectos del IGIC el caso de otras indemnizaciones que pudieran concurrir ante las faltas de conformidad del producto, por ejemplo, la indemnización de daños a que se refiere el artículo 128 del texto refundido.

En definitiva, las cantidades que percibe un concesionario de vehículos a motor por las reparaciones que efectúa en aplicación de la garantía legal en favor del consumidor adquirente del vehículo no suponen la existencia de una prestación de servicios en el IGIC, al constituir dichas cantidades la indemnización de los referidos gastos que satisface el fabricante del vehículo al concesionario por las ejecuciones de obra que éste último realiza.

TERCERO.- Sentada dicha conclusión respecto a la garantía legal, debe extenderse la misma en lo que se refiere a la garantía comercial.

En efecto, por analogía con lo señalado respecto a las garantías legales, sólo tendrían carácter indemnizatorio y por tanto no estarían sujetas al Impuesto, en su caso, las cantidades pactadas como tales y pagadas por quienes que se encontraran en posiciones superiores en la cadena de distribución y que tengan por objeto resarcir los gastos en los que incurriera el prestador de la garantía, sin que tengan este carácter indemnizatorio las sumas pagadas a cualquier empresario o profesional que se encuentre en una posición inferior en la cadena de distribución de la ocupada por el prestador de la garantía y que actuara en estas operaciones de reparación en nombre propio

Precisamente la falta del carácter indemnizatorio concurre en el supuesto de garantía comercial expuesto por el consultante, al manifestar que la garantía comercial es ofrecida directamente por el fabricante, el cual costea los gastos de las reparaciones efectuadas por el consultante, es decir, se trata de sumas pagadas a cualquier empresario o profesional que se encuentre en una posición inferior en la cadena de distribución de la ocupada por el prestador de la garantía y que actuara en estas operaciones de reparación en nombre propio.

CUARTO.- Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que las cantidades que percibe un concesionario de vehículos a motor por las reparaciones que efectúa en aplicación de la garantía legal en favor del consumidor adquirente del vehículo, no suponen la existencia de una prestación de servicios en el IGIC, al constituir

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

dichas cantidades percibidas la indemnización de los referidos gastos que satisface el fabricante del vehículo al concesionario por las ejecuciones de obra que éste último realiza.

Por analogía con lo señalado respecto a las garantías legales, en la garantía comercial sólo tendrían carácter indemnizatorio y por tanto no estarían sujetas al IGIC, en su caso, las cantidades pactadas como tales y pagadas por quienes que se encontraran en posiciones superiores en la cadena de distribución y que tengan por objeto resarcir los gastos en los que incurriera el prestador de la garantía, sin que tengan este carácter indemnizatorio las sumas pagadas a cualquier empresario o profesional que se encuentre en una posición inferior en la cadena de distribución de la ocupada por el prestador de la garantía y que actuara en estas operaciones de reparación en nombre propio. En concreto, se encuentran sujetas al IGIC las ejecuciones de obra de reparación efectuadas por la sociedad consultante a sus clientes cubiertas por la garantía comercial del fabricante, siendo directamente el fabricante el que actúa como garante y ocupando el consultante, concesionario del mismo, una posición inferior en la cadena de distribución de los vehículos.

La sujeción al IGIC a que se refieren los párrafos anteriores exclusivamente se refiere a operaciones que, conforme a las reglas de localización de las operaciones sujetas al IGIC, se entiendan localizadas en las Islas Canarias.

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

Santa Cruz de Tenerife, 14 de febrero de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673