CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1483 (10/04/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 14.7 Ley 20/1991 Art. 17.Uno Ley 20/1991 Art. 25 Ley 20/1991 Art. 27.1.4º Ley 20/1991 D.A:Octava.Uno.3 Ley 20/1991 Art. 31 RD. 2538/1994 Art. 52 RD. 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante, agente de aduanas, consulta por la exención del IGIC en los servicios de despacho a la importación.

En concreto, enumera los siguientes supuestos:

- envíos donde el exportador y el importador son los mismos y no tienen establecimiento permanente en las Islas Canarias

- envíos donde el exportador y el importador son los mismos, y tiene domicilio de la actividad en las Islas Canarias, pero contrata dichos servicios la sede de la Península

- envíos donde el exportador e importador son diferentes o el mismo pero los servicios los contrata el exportador mediante un transitario que, a su vez, contrata otro transitario que no tiene domicilio en Canarias y el cual factura los servicios a dicho transitario en la Península.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Se encuentran sujetos al IGIC los servicios de despacho de aduanas que presta el agente de aduanas consultante a sus clientes, importadores de bienes en las Islas Canarias, que sean empresarios o profesionales que tengan en las Islas Canarias la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, entendiendo siempre que cuando se trate de la importación para un establecimiento permanente en las Islas Canarias de bienes remitidos por la sede con domicilio social fuera de las Islas Canarias, será destinatario de la prestación de servicios de despacho de aduanas el citado establecimiento permanente, como importador de los mismos.

Igualmente, se encuentran sujetos al IGIC los servicios de despacho de aduanas que presta el agente de aduanas consultante, establecido en las Islas Canarias, a sus clientes, importadores de bienes en las Islas Canarias, que no sean empresarios o profesionales, o bien que siéndolo, no actúen como tales en la importación.

Segundo.- Tanto en el caso de que la prestación de servicios de despacho de aduanas esté sujeta al IGIC como en caso contrario, su contraprestación formará parte obligatoriamente de la base imponible del IGIC de la importación de bienes a que corresponda.

De estar sujeta al IGIC e incluirse en la base imponible del impuesto, la prestación de

servicios de despacho de aduanas estará exenta en aplicación del artículo 14.7 de la Ley 20/1991.

De no incluirse en la base imponible del IGIC, y con independencia de la infracción tributaria que dicha circunstancia pueda acarrear, de estar sujeta al Impuesto deberá repercutirse el IGIC al tipo impositivo del 5 por 100.

Tercero.- La actuación como representante indirecto ante la Administración Tributaria Canaria que realiza el consultante, agente de aduanas, por su propia naturaleza, constituye una prestación de servicios cuyo destinatario necesariamente es el importador representado, no pudiéndose derivar a terceros, sin perjuicio de que se le dé el tratamiento de un suplido en los términos a que se refiere el artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991, en cuyo caso el consultante emitirá una factura a su cliente, importador en las Islas Canarias, que podrá ser satisfecha por un tercero, en nombre y por cuenta de su cliente actuando en virtud de mandato expreso del mismo y con los requisitos previstos en el artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991.

Visto el escrito presentado por , 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), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El consultante, agente de aduanas, consulta por la exención del IGIC en los servicios de despacho a la importación.

En concreto, enumera los siguientes supuestos:

- envíos donde el exportador y el importador son los mismos y no tienen establecimiento permanente en las Islas Canarias

- envíos donde el exportador y el importador son los mismos, y tiene domicilio de la actividad en las Islas Canarias, pero contrata dichos servicios la sede de la Península

- envíos donde el exportador e importador son diferentes o el mismo pero los servicios los contrata el exportador mediante un transitario que, a su vez, contrata otro transitario que no tiene domicilio en Canarias y el cual factura los servicios a dicho transitario en la Península.

SEGUNDO.- El número Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991 establece las siguientes reglas generales para la localización de las prestaciones de servicio en el IGIC:

"Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.…

2. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...)"

Conforme a dicha regla, los servicios de despacho a la importación estarán sujetos al IGIC cuando su destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en las Islas Canarias la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual en los términos señalados en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991.

También estarán sujetos al IGIC los servicios de despacho a la importación prestados por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto cuyo destinatario no sea un empresario o profesional en los términos señalados en el número 2° del citado artículo 17.Uno de la Ley 20/1991.

Con independencia de la sujeción o no al IGIC de los servicios de despacho de importación, en el caso de importaciones de bienes en las Islas Canarias, dichos gastos formarán parte de la base imponible del IGIC. En concreto, el artículo 25 de la Ley 20/1991 establece la regla general para la determinación de la base imponible en las importaciones de bienes en el IGIC en los siguientes términos:

"En las importaciones la base imponible resultará de adicionar al "Valor en Aduana" los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo:

1º.- Cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación, con excepción del propio Impuesto General Indirecto Canario, y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.

2º.- Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes y seguros que se produzcan desde la entrada en las Islas Canarias hasta el primer lugar de destino en el interior de dichos territorios.

A estos efectos se considerará como primer lugar de destino el que figure en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en las Islas Canarias. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregración o separación del cargamento en el interior de dichos territorios. No obstante, cuando el primer lugar de destino estuviera emplazado en cualquier isla y la entrada se efectuara por isla diferente de la de destino, no se adicionarán al "Valor en Aduana" los gastos pormenorizados en el párrafo anterior, cuando tuvieran como objeto permitir el traslado de los bienes a la isla de destino."

El artículo 52 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre) añade lo siguiente:

1. En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al "Valor en Aduana" los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo:

1º. Cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación, con excepción del propio Impuesto General Indirecto Canario, el Arbitrio sobre la Producción e Importación, los derechos de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías y los Impuestos Especiales.

2º. Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes y seguros que se produzcan desde la entrada en las Islas Canarias hasta el primer lugar de destino en el interior de dichos territorios.

En particular, se comprenden entre los mencionados gastos los siguientes:

...

f) Los honorarios de profesionales que intervengan en las importaciones, como los de Agentes de Aduana, Comisionistas y Transitarios de Aduanas.

..."

El artículo 14.7 de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC de *"Las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 10 de esta Ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2º del artículo 25º de esta Ley."*

El artículo 31 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, desarrolla las exenciones de las prestaciones de servicios relacionadas con las importaciones citadas en el párrafo anterior disponiendo que *"Están exentas del Impuesto las prestaciones de servicios, distintas de las comprendidas en el artículo 11 de este Reglamento, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52 de este Reglamento.*

Estas exenciones sólo se aplicarán cuando, en el plazo que se fije por la Administración Tributaria Canaria, el importador remita a quien preste los mencionados servicios una copia del documento administrativo en el que se pruebe que la contraprestación de los mismos se ha incluido en la base imponible determinada para la liquidación del Impuesto correspondiente a la importación de los bienes a que se refieran."

Como quiera que se trata directamente de la contraprestación por el servicio de despacho de aduanas realizado por el agente de aduanas - bien por cualquier otro autorizado para actuar en representación indirecta, como puede ser un transitario - ante la Administración Tributaria Canaria en nombre del importador, y dicho agente de aduanas/transitario es el encargado en el ejercicio de la función representativa que le corresponde de la determinación de la base imponible declarada, se confunde la figura del importador y del prestador de servicios, por lo que se hace innecesaria la remisión de prueba a que se refiere el artículo 31 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre.

En todo caso, a juicio de este Centro Directivo la actividad de representación indirecta que realiza el consultante, por su propia naturaleza, constituye una prestación de servicios cuyo destinatario necesariamente es el importador representado, no pudiéndose derivar a terceros.

Se concluye, por tanto, que no es posible facturar a otra empresa distinta del importador porque no se trata del destinatario de la prestación del servicio. No obstante, un tercero podrá actuar por mandato expreso del importador y abonar la contraprestación en nombre de éste a su representante indirecto, teniendo la consideración este abono de suplido en los términos a que se refiere el artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991, sin que esta circunstancia tenga incidencia en el IGIC y, por tanto, sin obligación del tercero de emitir factura al pagador.

El artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991 presenta el siguiente tenor literal:

"*3. No se incluirán en la base imponible: (...)*

c) Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud del mandato expreso del mismo, que figuren contabilizadas por quien entrega los bienes o presta los servicios en las

correspondientes cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado."

El desarrollo reglamentario del citado artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991 se encuentra recogido en el artículo 48.3.3º del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, que dispone lo siguiente:

"3. No se incluirán en la base imponible: (...)

3.° Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud del mandato expreso del mismo, que figuren contabilizadas por quien entrega los bienes o presta los servicios en las correspondientes cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando se pacte la repercusión al destinatario en concepto de suplidos de una suma de dinero fija, independiente de la efectivamente satisfecha en nombre y por cuenta del cliente."

El artículo 27.1.4º, de la Ley 20/1991, establece un tipo general aplicable a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados y cuyo importe estará comprendido entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive. La Disposición adicional octava. Uno.3 establece el tipo general del 5 por 100 del IGIC.

TERCERO. En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Se encuentran sujetos al IGIC los servicios de despacho de aduanas que presta el agente de aduanas consultante a sus clientes, importadores de bienes en las Islas Canarias, que sean empresarios o profesionales que tengan en las Islas Canarias la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, entendiendo siempre que cuando se trate de la importación para un establecimiento permanente en las Islas Canarias de bienes remitidos por la sede con domicilio social fuera de las Islas Canarias, será destinatario de la prestación de servicios de despacho de aduanas el citado establecimiento permanente, como importador de los mismos.

Igualmente, se encuentran sujetos al IGIC los servicios de despacho de aduanas que presta el agente de aduanas consultante, establecido en las Islas Canarias, a sus clientes, importadores de bienes en las Islas Canarias, que no sean empresarios o profesionales, o bien que siéndolo, no actúen como tales en la importación.

Segundo.- Tanto en el caso de que la prestación de servicios de despacho de aduanas esté sujeta al IGIC como en caso contrario, su contraprestación formará parte obligatoriamente de la base imponible del IGIC de la importación de bienes a que corresponda.

De estar sujeta al IGIC e incluirse en la base imponible del impuesto, la prestación de servicios de despacho de aduanas estará exenta en aplicación del artículo 14.7 de la Ley 20/1991.

De no incluirse en la base imponible del IGIC, y con independencia de la infracción tributaria que dicha circunstancia pueda acarrear, de estar sujeta al Impuesto deberá repercutirse el IGIC al tipo impositivo del 5 por 100.

Tercero.- La actuación como representante indirecto ante la Administración Tributaria Canaria que realiza el consultante, agente de aduanas, por su propia naturaleza, constituye una prestación de servicios cuyo destinatario necesariamente es el importador representado, no pudiéndose derivar a terceros, sin perjuicio de que se le dé el tratamiento de un suplido en los términos a que se refiere el artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991, en cuyo caso el consultante emitirá una factura a su cliente, importador en las Islas Canarias, que podrá ser satisfecha por un tercero, en nombre y por cuenta de su cliente actuando en virtud de mandato expreso del mismo y con los requisitos previstos en el artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991.

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, 10 de abril de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván