CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1622 (07/01/14)

0PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 7.2.2º Ley 20/1991 Art. 11.1 Ley 20/1991 Art. 15.1.a) Ley 20/1991 Art. 16.Uno.1º Ley 20/1991 Art. 16.Dos.1º Ley 20/1991 Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno.10 Ley 20/1991 Art. 17.Tres. Dos Ley 20/1991 Art. 18.Uno.1º Ley 20/1991 Art. 19.1.1º y 2º.a) Ley 20/1991 Art. 19.3 Ley 20/1991 Art. 20.Uno.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4.1º.a),c) y 2º Ley 20/1991 Art. 59.1 y 3 Ley 20/1991 Disposición adicional cuarta Ley 20/1991 Art. 58.1.c) y 3 Reglamento de gestión Art. 109 Reglamento de gestión Art. 114 Reglamento de gestión Art. 34 Real Decreto 2538/1994 Art. 140 y 143 Código Aduanero Comunitario

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta sobre si se encuentra o no establecido en Canarias y la tributación de las operaciones de arrendamiento a largo plazo de vehículos industriales y turismo situados en Canarias cuando los arrendatarios son empresarios o profesionales establecidos y no establecidos. Igualmente se consulta sobre la declaración de las cuotas del IGIC devengadas y la factura a emitir, así como la forma de recuperar las cuotas soportadas, ya sea por medio de la autoliquidación ocasional o por el procedimiento de devolución a empresarios o profesionales no establecidos. Por último, se consulta si actuase como importadora y exportadora del vehículo una vez finalizado el contrato de arrendamiento a largo plazo, podría ser aplicable la exención parcial del IGIC a las importaciones temporales y si existiría un plazo máximo de estancia de los vehículos en Canarias que impidiese considerar dicha importación como temporal.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE TEXTO DE LA CONTESTACIÓN

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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante expone textualmente en su petición de emisión de consulta vinculante lo siguiente:

"*La consultante, cuya actividad principal consiste en el arrendamiento a largo plazo de vehículos industriales y turismos de las marcas (...), es una entidad establecida en territorio peninsular (en adelante, Península o TAI del IVA). En el desarrollo de su actividad empresarial realiza arrendamientos de vehículos a largo plazo a empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias (en adelante, Canarias o TAI del IGIC) del modo como se expone a continuación.*

A) - OPERATIVA QUE SE LLEVARÍA A CABO PARA EL DESARROLLO DE SU ACTIVIDAD EN EL TAI DEL IGIC.

Los citados vehículos pueden ponerse a disposición de la consultante en el TAI del IGIC a través de cualquiera de estas dos modalidades:

1) La consultante importadora del vehículo en el TAI del IGIC: La consultante actuaría como importadora del vehículo en el TAI del IGIC soportando el correspondiente IGIC a la importación.

2) Concesionario oficial importador del vehículo: Un concesionario oficial actuaría como importador del vehículo en el TAI del IGIC y posteriormente realizaría una entrega interior sujeta y no exenta del IGIC a la consultante.

Una vez los vehículos estuviesen a disposición de la consultante en el TAI del IGIC, esta procedería al arrendamiento a largo plazo de los mismos a empresarios o profesionales establecidos en Canarias.

A la finalización del contrato de arrendamiento a largo plazo celebrado con el cliente, existen tres posibilidades:

1) La consultante exporta el vehículo a la Península, que será el supuesto más común.

2) La consultante realiza una entrega interior del vehículo a la distribuidora de los mismos, la cual no estaría establecida en el TAI del IGIC, por lo que no tendría lugar la inversión del sujeto pasivo y la consultante debería repercutir IGIC.

3) La consultante realiza una entrega interior del vehículo a un empresario o profesional establecido en el TAI del IGIC, por lo que sí tendría lugar la inversión del sujeto pasivo en el TAI del IGIC.

B) - PERMANENCIA DE LOS VEHÍCULOS EN EL TAI DEL IGIC

Salvo en aquellos casos en que la consultante procediese a la venta de los vehículos en el TAI del IGIC al distribuidor de los mismos o a un empresario o profesional, casos ambos excepcionales, en aquellos supuestos en los que una vez terminado el contrato de arrendamiento a largo plazo la consultante proceda a la exportación de los vehículos a la Península, la estancia de los mismos en el TAI del IGIC raramente superará los 12 meses, aunque en determinados podría superar ampliamente dicho período.

C) - MEDIOS HUMANOS Y MATERIALES

Para la realización de las actividades indicadas en el apartado A), la entidad consultante no dispone de ningún tipo de medios humanos o materiales, propios o subcontratados en las Islas Canarias. No dispone de personal asalariado ni subcontratado, de almacenes en propiedad o arrendados, ni ha contratado ninguna clase de servicios logísticos.

La ordenación y supervisión de dichas actividades es llevada a cabo directamente desde el domicilio fiscal de la consultante, situado en la Península.

La actividad comercial necesaria para el desarrollo de la actividad de la consultante en Canarias, en la parte que no es gestionada directamente por la misma desde su domicilio social, es llevada a cabo por los concesionarios oficiales de la marca (...) en las Islas Canarias. Estos concesionarios actúan como comisionistas en nombre ajeno que en ningún caso ostentarán poder de representación alguno.

CUESTIÓN PLANTEADA

1 ¿Se encontraría la consultante establecida en Canarias? En virtud de los antecedentes expuestos y de los criterios expresados por la Administración Tributaria Canaria en la consulta 1350 de 14 de abril de 2010 y 1211 de 5 de septiembre de 2008, la consultante considera que no dispondría de establecimiento permanente en las Islas Canarias, no obstante solicita confirmación acerca de este extremo.

2. ¿En las cuotas de arrendamiento a largo plazo facturadas a empresarios o profesionales establecidos en Canarias por vehículos afectos a su establecimiento permanente en el TAI del JGIC, la consultante, como no establecida en Canarias, no deberá repercutir IGIC por las mismas debiendo el cliente establecido en el TAI del IGIC proceder a la inversión del sujeto pasivo? ¿En el caso de que el cliente no estuviese establecido en el TAI del IGIC, la consultante no debería repercutir IGIC por las cuotas de renting de vehículos utilizados en Canarias por tratarse de prestaciones de servicios no sujetas en virtud de las reglas de localización?

3. En aquellos casos en que la consultante proceda a la venta de un vehículo cuya puesta a disposición tenga lugar en el TAI del IGIC ¿la consultante como no establecida en Canarias no deberá repercutir IGIC por las mismas debiendo el cliente proceder a la inversión del sujeto pasivo siempre y cuando el mismo esté establecido en el TAI del IGIC? ¿Cuándo el cliente no esté establecido en el TAI del IGIC la consultante deberá proceder a repercutir IGIC por dicha entrega de bienes?

4. En el supuesto de que la consultante durante un ejercicio completo no realizase operación alguna sujeta al del IGIC, a excepción de aquellas en las que resultase de aplicación la

inversión del sujeto pasivo, ¿para poder recuperar el IGIC soportado en el desarrollo de su actividad empresarial, debería proceder a través del procedimiento para no establecidos regulado en el artículo 48 Ley 20/1991?

5. ¿En el caso en que la consultante llevase a cabo alguna operación concreta sujeta al IGIC, como podría ser una exportación sujeta pero exenta o una entrega interior sujeta y no exenta a un cliente no establecido en el TAI del IGIC, en algún determinado período del ejercicio, por ejemplo mayo, la consultante debería proceder a la presentación del Modelo 412 para ese determinado período declarando el IGIC repercutido y soportado durante dicho mes y solicitando la devolución del IGIC en caso de resultado negativo? ¿En cuanto al IGIC soportado en los períodos previos (enero a abril) debería solicitarse su devolución también en el Modelo 412 del mes de mayo o esperar a solicitar su devolución a través del procedimiento para no establecidos regulado en el artículo 48 Ley 20/1991? ¿En los períodos posteriores (junio a diciembre) la consultante debería continuar presentando mensualmente el Modelo 412 indistintamente que hubiese o no realizado operaciones sujetas al IGIC durante dichos períodos o únicamente en aquellos períodos en que la consultante procediese a realizar operaciones sujetas al IGIC?

6. En aquellos casos en que la consultante actuase como importadora del vehículo en el TAI del IGIC y como exportadora del mismo una vez finalizado el contrato de arrendamiento a largo plazo, ¿resultaría aplicable la exención parcial del IGIC a las importaciones temporales regulada en el artículo 165 Reglamento 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Modernizado, atendiendo a los criterios expuestos por la Administración Tributaria Canaria en la consulta 1202 de 20 de junio de 2008 en un supuesto análogo al presente? ¿Existiría un plazo máximo de estancia de los vehículos en el TAI del IGIC que impidiese considerar dicha importación como temporal?

7. Considerando la redacción del artículo. 6 del nuevo Reglamento de Facturación regulado por el Real Decreto 1619/2012, ¿la consultante debería incluir alguna referencia legal en sus facturas por arrendamiento emitidas a empresarios o profesiones establecidos en el TAI del IGIC o en las entregas de bienes a empresarios o profesionales también establecidos en el TAI del IGIC, bastaría con incluir la mención "inversión del sujeto pasivo"?"

SEGUNDO.- La primera cuestión que plantea la entidad consultante es si se encuentra o no establecida en Canarias.

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 dispone:

> *"A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.*
> *Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."*

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 establece el concepto general, a efectos del IGIC, de "establecimiento permanente":

"Cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.

Sintentizando bastante la doctrina sobre el concepto general de establecimiento permanente, cabe señalar que tres son los elementos que han de concurrir en una localización para que pueda entenderse que constituye un "lugar fijo de negocios":

- En primer lugar, deben existir unos medios afectos a la organización empresarial o profesional en las Islas Canarias, o empleando el lenguaje de la propia Ley 20/1991, un "lugar fijo" donde se encuentren los activos con los que se lleva a cabo la actividad empresarial o profesional.

- En segundo lugar, se requiere una "organización" resultante de la ordenación de los factores materiales y humanos, o de uno de ellos, cuyo objetivo no es otro que el de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expresados en el artículo 5.1 de la propia Ley 20/1991.

- Y en tercer y último lugar, se exige también que la actividad empresarial o profesional esté vinculada al lugar fijo de negocios, o lo que es lo mismo, al establecimiento permanente.

Junto al concepto general, el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 incluye una serie de casos especiales de establecimiento permanente, de la que este Centro Directivo quiere destacar que se trata de un *numerus apertus* o lista abierta que no agota el concepto de establecimiento permanente, aunque sí abarca con toda probabilidad, como subraya alguna doctrina, la mayoría de los establecimientos con que puede operar un empresario o profesional:

"En particular, tendrán esta consideración:
a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título."

Indica la entidad mercantil consultante en su escrito que no dispondría de ningún tipo de medios humanos o materiales, propios o subcontratados en las Islas Canarias, que no dispondría de personal asalariado ni subcontratado, de almacenes en propiedad o arrendados, ni contrataría ninguna clase de servicios logísticos, y que la ordenación y supervisión de dichas actividades sería llevada a cabo directamente desde el domicilio fiscal de la entidad mercantil consultante situado en la Península. Expresa que la actividad comercial necesaria para el desarrollo de su actividad, en la parte no gestionada directamente por la entidad consultante desde su domicilio social, es llevada a cabo por los concesionarios oficiales, que actúan como comisionistas en nombre ajeno y en ningún caso ostentarían poder de representación alguno.

Conforme con todo ello la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias.

TERCERO.- Partiendo que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias, examinaremos a continuación la tributación en el IGIC de las operaciones de arrendamiento a largo plazo de vehículos industriales y turismos sitos en este territorio, ya sea previamente importados por la entidad consultante o adquiridos en Canarias a un concesionario oficial que es el importador del vehículo.

El arrendamiento del vehículo a largo plazo tiene como destino la sede o establecimiento permanente en Canarias de empresarios o profesionales. Igualmente tiene como destino empresarios o profesionales no establecidos en Canarias.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 7.2.2º de la Ley 20/1991 el arrendamiento de un vehículo tiene la consideración de prestación de servicios. Este precepto dispone:

"*2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:*
(...)
2º.- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra."

Analizaremos a continuación donde se localiza la prestación de servicio de arrendamiento a largo plazo de un vehículo sito en Canarias. Para ello debemos diferenciar dos supuestos, a saber:

1. <u>El arrendatario es un empresario o profesional establecido en Canarias y el destino de la prestación de servicio es la sede o establecimiento permanente en Canarias</u>.

El artículo 17.Tres.Uno.10 de la Ley 20/1991 contempla la siguiente regla especial de lugar de realización de las prestaciones de servicios:

"Tres. Reglas especiales.
Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:
(...)
10. A) Los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos:
a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente a disposición del destinatario en el citado territorio.
b) Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio.
No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando éstas se pongan efectivamente a disposición del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea

realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio.
B) A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días."

La regla especial de localización contemplada en el artículo 17.Tres.Uno.10 de la Ley 20/1991 no resulta aplicable al arrendamiento a largo plazo de vehículos objeto de consulta, puesto que el arrendatario es un empresario o profesional.

El artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 recoge la regla general de las prestaciones de servicios cuando el destinatario es un empresario o profesional:

"Uno. Reglas generales.
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."

Conforme a todo ello y en el supuesto que nos ocupa, el arrendamiento a largo plazo de vehículos se encuentra sujeto al IGIC.

Llegado a este punto, debemos determinar quién es el sujeto pasivo teniendo en cuenta que la entidad consultante (arrendadora) no se encuentra establecida en Canarias y la prestación de servicio tiene como destino la sede o establecimiento permanente en Canarias de un empresario o profesional.

El artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 establece que:

"2º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:
a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio. (...)"

En este caso, se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional establecido en Canarias, estando éste obligado a declarar la cuota del IGIC devengada.

2. <u>El arrendatario es un empresario o profesional no establecido en Canarias</u>.

Debemos diferenciar varios supuestos, a saber:

2.1 El arrendatario es un empresario o profesional establecido en la Unión Europea, Ceuta o Melilla y el destino de la prestación de servicio es la sede o establecimiento permanente en tales territorios.

En este supuesto no resulta aplicable la regla general de localización recogida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, por tanto nos encontramos ante una operación no sujeta al IGIC.

2.2 El arrendatario es un empresario o profesional no establecido en la Unión Europea, Ceuta o Melilla.

El artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991 recoge la siguiente regla especial de localización de las prestaciones de servicios:

> "*Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando no se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, en Ceuta, Melilla o en la Unión Europea por aplicación de las reglas contenidas en el presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:*
> *(...)*
> *3.º Los de arrendamiento de medios de transporte*."

Del texto de la petición de consulta se desprende que la utilización efectiva del vehículo por parte del arrendatario se realiza en Canarias. Conforme a todo ello, la prestación de servicio objeto de consulta se encuentra sujeta al IGIC por entenderse que existe una utilización o explotación efectiva del vehículo en el territorio de aplicación del mismo.

Puesto que ni arrendador ni el empresario o profesional arrendatario se encuentran establecidos en Canarias, no se invertirá la condición de sujeto pasivo, siéndolo, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991, la entidad mercantil consultante, estando obligada ésta a emitir una factura repercutiendo la cuota del IGIC correspondiente, de acuerdo con el artículo 20.Uno.1 y 2 de la Ley 20/1991), que dispone:

> *"Uno. La repercusión del Impuesto se ajustará a los siguientes requisitos:*
> *1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. (...)*
> *2. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. (...)"*

La mención en el citado número 2 a "*documento sustitutivo*" debe entenderse tácitamente derogada con la nueva regulación de la expedición de factura contenida en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación).

La forma de declarar estas cuotas se analizará en el punto SEXTO de la presente contestación.

CUARTO.- Expresa el texto de petición de emisión de consulta que finalizado el contrato de arrendamiento a largo plazo, existen tres posibilidades:

"*1) La consultante exporta el vehículo a la Península, que será el supuesto más común.*

2) La consultante realiza una entrega interior del vehículo a la distribuidora de los mismos, la cual no estaría establecida en el TAI del IGIC, por lo que no tendría lugar la inversión del sujeto pasivo y la consultante debería repercutir IGIC.

3) La consultante realiza una entrega interior del vehículo a un empresario o profesional establecido en el TAI del IGIC, por lo que sí tendría lugar la inversión del sujeto pasivo en el TAI del IGIC."

Analicemos por separado las posibilidades expuestas:

- Exportación del vehículo a la Península.

La salida de un bien de Canarias sin que sea como consecuencia de su transmisión del poder de disposición, es decir sin que sea como consecuencia de su entrega, no tiene ninguna incidencia en el IGIC. En efecto, las exportaciones no se configuran *per se* como un hecho imponible independiente en el IGIC. Este tributo exclusivamente grava, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 20/1991, las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones. Verdaderamente cuando la legislación del IGIC habla de exportaciones (v.gr. artículo 11 de la Ley 20/1991) se está refiriendo, básicamente, a entregas de bienes enviado definitivamente al exterior del ámbito territorial de aplicación del IGIC; es decir, no a cualquier salida de bienes de Canarias, sino a la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales enviados al exterior.

Si la exportación es como consecuencia de la transmisión del poder de disposición del vehículo, la entrega se encontrará sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 16. Dos.1º de la Ley 20/1991, que dispone:

"Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio. (...)"

No obstante, dicha entrega se encuentra exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991:

"Están exentas:

1. 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."

- Entrega del vehículo en Canarias a distribuidores no establecidos.

Esta se encontrará en todo caso sujeta al IGIC, con independencia de que el distribuidor adquirente se encuentre o no establecido en Canarias. En efecto, el artículo 16 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las entregas de bienes, dispone en su número Uno lo siguiente:

"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio."

Puesto que ni la entidad consultante (transmitente) ni el distribuidor (adquirente) se encuentran establecidos en Canarias, no se invertirá la condición de sujeto pasivo, siéndolo, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991, la entidad mercantil consultante, estando obligada ésta a emitir una factura repercutiendo la cuota del IGIC correspondiente, de acuerdo con el artículo 20.Uno.1 y 2 de la Ley 20/1991.

- Entrega del vehículo en Canarias a un empresario o profesional establecido en Canarias.

Conforme hemos señalado anteriormente, la entrega se encuentra sujeta al IGIC. Dado que la entidad mercantil consultante (transmitente) no se encuentra establecido en Canarias y el empresario o profesional adquirente se encuentra establecido, se invertirá en éste la condición de sujeto pasivo.

QUINTO.- Analizada la tributación en el ámbito del IGIC de las operaciones objeto de consulta, toca ahora contestar a la pregunta relativa a la facturación de las operaciones sujetas al IGIC donde se invierte la condición de sujeto pasivo.

El artículo 6.1.m) del Reglamento de facturación dispone, al enumerar el contenido de las facturas, que "*En el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o el destinatario de la operación, la mención «inversión del sujeto pasivo»".*

Debe tenerse en cuenta que conforme a lo dispuesto en la Disposición adicional segunda del Reglamento de facturación, y en relación a las operaciones sujetas al IGIC, las menciones al Impuesto sobre el Valor Añadido y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria efectuadas en el Reglamento de facturación deben entenderse realizadas, respectivamente al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración Tributaria Canaria.

En definitiva, la entidad mercantil consultantes en aquellas operaciones sujetas al IGIC en las que se invierte la condición de sujeto pasivo debe emitir facturas con la expresión "inversión del sujeto pasivo".

Respecto a aquellas operaciones sujetas al IGIC donde no se invierte la condición de sujeto pasivo, la entidad mercantil consultante debe emitir facturas con repercusión de la cuota del IGIC correspondiente de acuerdo con el anteriormente reproducido artículo 20.Uno.1 y 2 de la Ley 20/1991. La factura debe emitirse con el contenido establecido en el artículo 6 del Reglamento de facturación.

En cuanto a las entregas exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991, la entidad consultante debe emitir facturas con indicación de que la operación está exenta o la con la indicación de que la operación está exenta conforme con el citado artículo 11.1, todo ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 6.1.j) Reglamento de facturación.

SEXTO.- En este apartado analizaremos, por una parte, la obligación de declarar las cuotas devengadas por parte de la entidad mercantil consultante, cuando tenga la consideración de sujeto pasivo de acuerdo con lo expresado en los puntos TERCERO y CUARTO de la presente contestación, y, por otra parte, cómo recupera las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en el desarrollo de la actividad de arrendamiento de vehículos a largo plazo.

A) Cuotas devengadas

En aquellas operaciones sujetas al IGIC en la que la entidad mercantil consultante (no establecida en Canarias) tiene la consideración de sujeto pasivo, tendrá obligación de declarar las cuotas devengadas.

El artículo 59.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"3. Los sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicas deberán presentar una declaración-liquidación ocasional en el caso de estar obligados a declarar, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente."

El desarrollo reglamentario del artículo 59.3 de la Ley 20/1991 se encuentra recogido en el artículo 58 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión).

El apartado 1.c) del citado artículo 58 del Reglamento de gestión dispone:

"1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:

(...)

c) Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. En estas autoliquidaciones ocasionales podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en el desarrollo de las operaciones interiores citadas anteriormente y siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

A través de las autoliquidaciones ocasionales, estos empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución del exceso de las cuotas devengadas y soportadas objeto de deducción sobre las cuotas devengadas en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que los mismos realicen.

Lo previsto en esta letra c) no resulta aplicable cuando los empresarios o profesionales realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al tipo cero."

Por otra parte, el apartado 3 del artículo 58 del Reglamento de gestión dispone:

"3. El período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse en la forma y plazos que se establecen a continuación:

a) La autoliquidación ocasional deberá ajustarse al modelo que apruebe el Consejero competente en materia tributaria.

b) El plazo de presentación de la autoliquidación ocasional será el de los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del período de liquidación mensual, salvo que la operación se haya realizado en el mes de julio, en cuyo caso deberá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales de septiembre siguientes, o que la operación se haya realizado en el último período de liquidación mensual del año, en cuyo caso la autoliquidación ocasional deberá presentarse en el mes de enero del año siguiente.

c) Cada autoliquidación ocasional comprenderá todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios devengadas en el mes a que se refiera.

d) El lugar y condiciones de presentación de las autoliquidaciones ocasionales serán determinadas por el Consejero competente en materia tributaria."

Conforme a todo lo expuesto, la entidad mercantil consultante, como sujeto pasivo no establecido, tendrá obligación de declarar las cuotas del IGIC devengadas a través de las autoliquidaciones ocasionales mensuales (modelo 412).

Si durante un mes natural no se ha devengado cuota alguna de IGIC que esté obligado a declarar, no tendrá obligación de presentar la autoliquidación ocasional.

B) Cuotas soportadas

El artículo 28.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."

Comprobamos que este precepto no diferencia entre sujetos pasivos establecidos o no establecidos en Canarias.

Por otra parte, el artículo 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991 dispone:

"4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:
1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:
a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario."

La entidad mercantil consultante realiza entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC en las que tiene la consideración de sujeto pasivo; por tanto, podrá deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en el desarrollo de tales operaciones como cualquier otro sujeto pasivo establecido en Canarias, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos objetivos, temporales y documentales que se establecen en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

La entidad consultante también realiza prestaciones de servicios de arrendamiento a largo plazo no sujetas al IGIC, con vehículos situados en Canarias, por aplicación de las reglas de localización, o sujetas y no exentas al IGIC con inversión del sujeto pasivo o sujetas pero exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991. La cuestión es si también tendría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en el desarrollo de tales operaciones. La respuesta es positiva. En efecto, las operaciones en la que se invierte la condición de sujeto pasivo están sujetas y no exentas, y respecto a las operaciones no sujetas, de estar sujetas al IGIC, es decir de entenderse realizadas en Canarias, darían derecho a la deducción conforme a lo establecido en el artículo 29.4.2º de la Ley

20/1991:

> "*4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones: (...)*
> *2º.- Las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias."*

En cuanto a las entregas sujetas y exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991 nos encontramos con una exención plena, lo que implica el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de tales operaciones exentas. Todo ello conforme a lo dispuesto en el artículo 29.4.1º.c) de la Ley 20/1991.

> *"4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*
>
> *1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:*
> *(...)*
> *c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que gocen de exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 11º y 12º de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes y envíos de bienes con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el apartado 2º de este número 4."*

Igualmente, la entidad mercantil consultante envía vehículos fuera de Canarias que no constituyen entregas de los mismos. La cuestión es determinar si estos envíos afectan al derecho a la deducción. Estamos, como ya hemos reseñado anteriormente, ante operaciones que no constituyen hechos imponibles, por lo que no afectan al derecho a la deducción. Por otra parte, la regulación de la deducción está encaminada, entre otros objetivos, a permitir que los bienes que se consuman fuera de Canarias salgan libre de tributación.

Por tanto, la regulación del ejercicio del derecho a la deducción para un empresario o profesional sujeto pasivo, establecido o no establecido, es básicamente la misma. No obstante, una diferencia es el medio para ejercitar la deducción. En efecto, los sujetos pasivos establecidos en Canarias deben ejercitar el derecho a la deducción en las autoliquidaciones periódicas (artículo 33.3 de la Ley 20/1991); los sujetos pasivos no establecidos deben ejercitan el derecho a la deducción en las autoliquidaciones ocasionales (artículo 58.1.c) del Reglamento de gestión).

El período de caducidad de las cuotas del IGIC soportadas por el sujeto pasivo es de cuatro años desde el nacimiento del derecho a la deducción (artículo 33.3 de la Ley 20/1991). Ello implica

que, acudiendo al ejemplo que expone en el escrito de consulta, a través de la autoliquidación ocasional correspondiente al mes de mayo se puede ejercer el derecho a la deducción de cuotas de IGIC soportadas en los meses de enero, febrero, marzo y abril, puesto que no ha caducado el derecho al ejercicio de la deducción.

Una singularidad de las autoliquidaciones ocasionales es que en el supuesto de dar como resultado un crédito a favor del sujeto pasivo, no cabe la compensación en futuras autoliquidaciones ocasionales, sino la solicitud de devolución (artículo 58.1.c) Reglamento de gestión).

Con carácter general no cabe presentar una autoliquidación ocasional donde únicamente se haga constar cuotas soportadas objeto de deducción. Es decir, como ya hemos reseñado anteriormente, nace la obligación de presentar la declaración ocasional cuando haya obligación de declarar, por determinados sujetos pasivos, de cuotas devengadas. No obstante; y de forma excepcional cabe presentar la declaración ocasional sin existir cuotas positivas a declarar en el supuesto previsto en el artículo 58.5 del Reglamento de gestión, que dispone lo siguiente:

> *"5. A través de la declaración ocasional se podrá solicitar, por parte de sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, la devolución de las cuotas del citado tributo devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se den las siguientes circunstancias:*
>
> *- Que los bienes o servicios se utilicen exclusivamente en entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas al Impuesto General Indirecto Canario o sujetas al tipo cero.*
>
> *- Que se trate de entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas que den derecho a la deducción de las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en las mismas.*
>
> *- Que no resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias."*

Conforme a lo descrito en el escrito de petición de emisión de consulta vinculante, no parece que pueda aplicarse la excepción prevista en el artículo 58.5 del Reglamento de gestión.

Respecto a aquellos períodos anual o trimestral en las que la entidad mercantil consultante no es sujeto pasivo del IGIC (realización de operaciones sujetas y no exentas al IGIC en las que se produce la inversión del sujeto pasivo) y no está obligado a presentar autoliquidaciones ocasionales y, por tanto, no puede ejercer el derecho a la deducción, la siguiente cuestión que se plantea es si puede acudir la entidad mercantil consultante al régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en Canarias previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

Del análisis del artículo 48 de la Ley 20/1991 se desprende que nada evita que pueda acudir a dicha vía para la recuperación de las cuotas del IGIC soportadas. Ahora bien, lo que no cabe es simultanear ambas vías.

Ejemplo 1: En el mes de enero, febrero y marzo la entidad consultante no ha sido sujeto pasivo por lo que puede acudir a la vía del artículo 48 de la Ley 20/1991 para solicitar la devolución de las cuotas del IGIC soportadas en dicho trimestre.

Debe tenerse en cuenta que si se utiliza la vía prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991, las cuotas del IGIC soportadas en el período anual o trimestral objeto de solicitud de devolución están bajo el amparo del régimen de devolución previsto en el citado precepto y su desarrollo reglamentario. De este modo, las cuotas soportadas objeto de solicitud de devolución no pueden ser objeto de deducción en autoliquidaciones futuras. Igualmente no pueden ser objeto de deducción futura en autoliquidaciones ocasionales las cuotas que han sido rechazadas su devolución por el órgano competente para resolver la solicitud de devolución. Tampoco puede ser objeto de deducción en autoliquidaciones ocasionales futuras aquellas cuotas del IGIC soportadas en el período de solicitud de devolución que, por razones diversas, no se incluyeron en la solicitud.

Ejemplo 2: En el mes de enero y febrero la entidad consultante no ha sido sujeto pasivo y sí en el mes de marzo. No cabe que presente una solicitud de devolución trimestral conforme al artículo 48 de la Ley 20/1991. La forma de recuperación de las cuotas soportadas es a través de la autoliquidación ocasional relativa al mes de marzo.

SÉPTIMO.- En cuanto a la consulta relativa a la importación temporal de vehículos, el artículo 15.1.a) de la Ley 20/1991 establece:

"*1. Están exentas las operaciones que se relacionan a continuación siempre que se realicen de acuerdo con lo dispuesto en la legislación aplicable en las Islas Canarias:*

a) Las importaciones de bienes en los regímenes de tránsito o de importación temporal (...) cuando los bienes a que se refieran permanezcan en los regímenes o sistemas indicados sin ser consumidos ni utilizados en fines distintos de aquellos para los que se autorizó su importación.

La exención podrá condicionarse a la presentación de una garantía suficiente para afianzar el pago de la deuda tributaria que resulte del incumplimiento de los requisitos establecidos para cada uno de los regímenes o sistemas citados. (...)"

Por su parte, el artículo 34 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario, dispone:

"1. Están exentas las operaciones que se relacionan a continuación, cuando se cumplan las condiciones que, en cada caso, se especifican:

1º. Las importaciones de bienes, cualquiera que sea su origen, efectuadas al amparo de los regímenes especiales de tránsito, importación temporal, (...)

Tendrán la consideración de importaciones temporales, a los efectos previstos en este artículo, las importaciones y las entregas de vehículos que reglamentariamente puedan colocarse en régimen de matrícula turística.

Estas exenciones estarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos establecidos en las legislaciones estatal y comunitaria aduaneras reguladoras de cada uno de los regímenes mencionados, que serán aplicables, a efectos de este Impuesto, con independencia de que los bienes procedan de la Comunidad Europea o de terceros países.

La Administración Tributaria Canaria podrá exigir del importador la prestación de garantía suficiente para afianzar el pago de la deuda tributaria que resulte exigible como consecuencia del incumplimiento de los requisitos a que se refiere el párrafo anterior. (...)

Las importaciones temporales procedentes de terceros países que estén gravadas con una parte de los derechos de importación que corresponderían a su importación a consumo, estarán gravadas en la misma proporción por el Impuesto General Indirecto Canario. Idéntico criterio se aplicará respecto de las importaciones temporales procedentes de los Estados miembros de la Comunidad que estén gravadas parcialmente por el Arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias. (...)

La presente exención estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de la legislación comunitaria correspondiente a dichas áreas, que será aplicable, independientemente, de que dichas importaciones procedan de la Comunidad Europea o de Países terceros.

b) Que los bienes introducidos en las citadas áreas no sean utilizados ni destinados a su consumo final en dichas áreas. (...)"

Ha de tenerse en cuenta, también, en esta enumeración de la legislación aplicable, la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991, la cual establece la regla de la supletoriedad de la legislación vigente en el resto del territorio nacional *"para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras"*. Esta regla constituye una norma tendente a asegurar la existencia de Derecho aplicable cuando la materia aparece regulada de un modo parcial en la legislación del REF: lo cual nos lleva a la aplicación, en este campo que nos ocupa de los regímenes especiales de importación, del Reglamento (CEE) 2913/92, de 12 de octubre de 1992, del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante, CAC), y del Reglamento 2454/93, de 2 de julio de 1993, de la Comisión, que regula las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario (en adelante, DACAC).

A mayor abundamiento, el artículo 109 del Reglamento de gestión dispone:

"1. Para la aplicación de los regímenes especiales de importación será preceptiva la autorización por parte de la Administración Tributaria Canaria.

2. El funcionamiento de los regímenes a los que se refiere el presente Capítulo, en el ámbito de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se someterá a lo establecido en el Código Aduanero Comunitario y demás normativa complementaria."

Una lectura conjunta de todas estas disposiciones y del mismo artículo 34 del Real Decreto 2538/1994 pone de relieve, con toda evidencia, que el régimen de importación temporal es plenamente aplicable al IGIC, con arreglo a estos dos principios:

- El régimen se aplica de acuerdo con lo establecido en la legislación aduanera comunitaria (artículos 137 a 144 del CAC y 553 a 584 del DACAC).

- El régimen de importación temporal se aplica en los términos establecidos por la legislación aduanera comunitaria cualquiera que sea el origen del bien, ya sea procedente del territorio peninsular, de las Islas Baleares, Ceuta o Melilla, del resto de países miembros de la Unión Europea o de terceros países.

Por lo demás, debe puntualizarse que existen dos tipos de importaciones temporales: a) las denominadas importaciones temporales con exención total de derechos, y b) aquellas que se benefician del régimen de exención parcial, que satisfacen, por cada mes o fracción de mes en que el bien esté en importación temporal, el 3 por 100 de los derechos que deberían pagar en caso de importación definitiva (artículo 143 del CAC). En el caso de los tributos derivados del Régimen Económico Fiscal de Canarias, por estos derechos, debe entenderse los impuestos (IGIC o, en su caso, AIEM) que deberían pagar si la importación hubiese sido definitiva.

En el caso que se nos consulta, la importación temporal es de vehículos para su explotación por parte de una entidad que se dedica de manera habitual a su arrendamiento a largo plazo. Esta importación no está contemplada dentro de los supuestos a los que es de aplicación la exención total de los derechos o tributos exigibles, por lo que el beneficio del régimen de importación temporal es con exención parcial. Ello supone que ha de exigirse, por cada mes o fracción de mes en que el vehículo esté en importación temporal, el 3 por 100 de la cuantía del IGIC que debería pagar si la importación fuese definitiva.

En cuanto a la pregunta de si existiría un plazo máximo de estancia de los vehículos en el territorio de aplicación del IGIC que impidiese considerar dicha importación como temporal, el artículo 114 del Reglamento de gestión dispone (el subrayado es nuestro):

> *"1. La entrada de bienes en las Islas Canarias bajo el régimen de Importación Temporal REF requerirá autorización por parte del órgano competente de la Administración Tributaria Canaria, en la que se establecerá el plazo para la reexportación de los citados bienes o para la asignación a los mismos de otro régimen especial.*
>
> *Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin notificación de resolución expresa, se entenderá desestimada.*
>
> *2. El órgano competente de la Administración Tributaria Canaria podrá exigir, como requisito para la concesión del régimen, la constitución de una garantía con el objeto de asegurar el pago de la deuda relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que se pudieran devengar con ocasión del incumplimiento de las condiciones y requisitos a los que queda supeditada la autorización de la utilización del régimen.*
>
> *3. La introducción de los bienes en las Islas Canarias al amparo del Régimen de Importación Temporal REF, así como la ultimación del mismo, exigirá la presentación de una declaración."*

La Administración Tributaria Canaria fijará el plazo en que los vehículos importados temporalmente deban ser objeto de reexportación o de asignación de otro régimen especial. De

conformidad con el artículo 140 del CAC, el plazo deberá ser suficiente para que se pueda alcanzar el objetivo de la utilización autorizada, sin que éste pueda exceder del plazo máximo de permanencia de 24 meses. Con carácter general, la Administración Tributaria Canaria concede un plazo de importación temporal de 6 meses, sin perjuicio de las prórrogas que dentro del plazo máximo de permanencia pueda autorizar a solicitud del importador.

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, 7 de enero de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván