Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1620 (23/12/13)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.2.7º Ley 20/1991 Art. 7.2.2º Ley 20/1991 Art. 16.Uno.1º y 6º Ley 20/1991 Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno.10 Ley 20/1991 Art. 17.Tres. Dos Ley 20/1991 Art. 18.Uno.1º y 6º 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) y 2º de la Ley 20/1991 Art. 59.1 y 3 Ley 20/1991 Art. 58.1.c) y 3 Reglamento de gestión Art. segundo Ley territorial 6/2008

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta sobre si se encuentra o no establecido en Canarias y la tributación de las operaciones de arrendamiento financiero (leasing) de vehículos 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, 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.

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 consiste en la prestación de servicios financieros a los clientes de las marcas (...), es una entidad establecida en territorio peninsular (en adelante, Península o TAI del IVA).

En estos momentos la consultante se plantea iniciar en las Islas Canarias (en adelante, Canarias o TAI del IGIC) la realización de la actividad de arrendamiento financiero (en adelante, leasing) de vehículos industriales y turismos a empresarios y profesionales establecidos o no establecidos en el TAI del IGIC.

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

Los citados vehículos podrían ponerse a disposición de la consultante en el TAl 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 TAl del IOIC 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 a la prestación del servicio de leasing, teniendo lugar a la finalización del tiempo estipulado, en la mayoría de los casos, el ejercicio de la opción de compra por parte del cliente.

En aquellos casos en que el cliente no ejerciese la opción de compra, la consultante llevaría a cabo una exportación del vehículo desde el TAI del IGIC hacia el TAI del IVA.

B) - MEDIOS HUMANOS Y MATERIALES EN EL TAI DEL IGIC

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

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

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

CUESTIONES PLANTEADAS

1- ¿Se encontraría la consultante establecida en Canarias? En virtud de la descripción de hechos aquí ofrecida y de los criterios expresados por la Administración Tributaria Canaria en la Consulta 1350 de 14 de abril de 2010 y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia C-190/95 ARO Lease BV, la cual contempla un supuesto análogo al aquí expuesto, 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 leasing facturadas a empresarios o profesionales establecidos en Canarias por vehículos afectos a su establecimiento permanente en el TAI del IGIC, 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 leasing de vehículos utilizados en Canarias por tratarse de prestaciones de servicios no sujetas en virtud de las reglas de localización?*

3. En el momento del ejercicio de la opción de compra por parte del cliente ¿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 IOIC 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 TAl 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 declararse 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 IOIC durante dichos períodos o únicamente en aquellos períodos en que la consultante procediese a realizar operaciones sujetas al IGIC?

6. Considerando la redacción del arto 6 del nuevo Reglamento de Facturación regulado por el Real Decreto 1619/2012, ¿la consultante debería incluir alguna referencia legal en sus facturas por leasing emitidas a empresarios o profesiones establecidos en el TAl del IGIC o en las entregas de bienes a empresarios o profesionales también establecidos en el TAl 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.

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

TERCERO.- Partiendo de que la entidad mercantil consultante se encuentra no establecida en Canarias, analizaremos a continuación la tributación en el IGIC de las cuotas del arrendamiento financiero facturadas por la entidad consultante a los empresarios o profesionales establecidos y no establecidos en Canarias respecto de vehículos sitos en Canarias, ya sea previamente importados por la entidad consultante o adquiridos en Canarias a un concesionario oficial que es el importador del vehículo, así como la tributación del ejercicio de la opción de compra.

El apartado 1 de la Disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, define el arrendamiento financiero en los siguientes términos:

"Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas a que se refiere el número 2 de esta disposición. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario.

Cuando por cualquier causa el usuario no llegue a adquirir el bien objeto del contrato, el arrendador podrá cederlo a un nuevo usuario, sin que el principio establecido en el párrafo anterior se considere vulnerado por la circunstancia de no haber sido adquirido el bien de acuerdo con las especificaciones de dicho nuevo usuario."

Vemos que una de las notas relevantes del contrato de arrendamiento financiero (en adelante, leasing) es que debe incluir necesariamente una opción de compra en favor del usuario (en adelante, arrendatario).

Es imprescindible para analizar la tributación en el IGIC de las operaciones de leasing que desarrolla la entidad consultante, determinar la consideración de entrega de bien o de prestación de servicio del leasing, y para ello debemos diferenciar dos supuestos, a saber:

A) En el contrato de leasing existe una cláusula del compromiso del arrendatario de ejercer la opción de compra.

El artículo 6.2.7º de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"2. En particular se consideran entregas de bienes:
(...)
7º.- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio y de arrendamientos-venta.
A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se asimilarán a los arrendamientos-venta, los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar la opción de compra y, en general, los de arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes."

Derivado del contenido de este precepto, nos encontramos con un leasing de un bien mueble (vehículo) que tiene la consideración de entrega de bien a efectos del IGIC. Esta entrega, y puesto que el vehículo se encuentra en el momento de la suscripción del contrato de leasing en Canarias (en el texto de la consulta se manifiesta que una vez que los vehículos estuviesen a disposición de la entidad consultante en territorio de aplicación del IGIC, se procedería a la suscripción del contrato de leasing), se encontrará en todo caso sujeta al IGIC, con independencia de que el empresario o profesional 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."

Llegado a este punto, debemos determinar quién es el sujeto pasivo teniendo en cuenta que la entidad consultante (transmitente) no se encuentra establecida en Canarias. Debemos diferenciar dos casos:

1. El adquirente es un empresario o profesional establecido en Canarias.

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 supuesto, 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. El adquirente es un empresario o profesional no establecido en Canarias.

Puesto que tanto la entidad consultante (transmitente) como el empresario o profesional adquirente no se encuentran establecidos en Canarias, no se producirá en el adquirente la inversión del sujeto pasivo.

La entidad consultante, en este supuesto, será sujeto pasivo de la entrega del vehículo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991 que dispone:

"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

1º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto."

La entidad consultante, como sujeto pasivo, estará obligada 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 derogado 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 QUINTO de la presente contestación.

En ambos supuestos (el adquirente se encuentra o no establecido en Canarias), el devengo del IGIC como consecuencia de esta entrega de bien se producirá cuando el vehículo se ponga en posesión del destinatario, conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 18.Uno.1º de la Ley 20/1991 que presenta la siguiente redacción:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente."

Coherente con esta regla general del devengo, debe tenerse en cuenta el último párrafo de la regla especial del devengo contemplada en el apartado 6º del artículo 18.Uno de la Ley 20/1991:

"6.º En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1.º precedente."

El devengo del Impuesto derivado de la entrega en el momento en que el vehículo se pone en posesión del destinatario, implica la nula incidencia en el IGIC de las cuotas periódicas exigidas al destinatario adquirente (y de los pagos de estas cuotas) y del ejercicio de la opción de compra. Por tanto, nos encontramos con una operación que tiene la consideración de entrega de bien y con un devengo del IGIC único: en el momento en que el vehículo se ponga en posesión del adquirente.

B) En el contrato de leasing no existe una cláusula del compromiso del arrendatario de ejercer la opción de compra.

En este supuesto nos encontramos con dos operaciones, a saber:

1.- En tanto no se ejerza la opción de compra o no exista un compromiso de ejercer la opción de compra, la operación de leasing tiene la consideración de arrendamiento de bienes y, conforme a lo previsto en el artículo 7.2.2º de la Ley 20/1991 y al no ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2.7º de esta Ley, tributa como una prestación de servicio.

El citado artículo 7.2.2º 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."

En este punto resulta relevante determinar donde se localiza el servicio de arrendamiento de un vehículo.

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 de un vehículo derivado de un contrato de leasing objeto de consulta, pues no dispone de la consideración de arrendamiento a corto plazo y, aunque estamos ante una arrendamiento a largo plazo, el arrendatario es un empresario o profesional.

El artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991 contempla 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.

Por último, 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."

De una interpretación conjunta de estos preceptos podemos diferenciar los siguientes supuestos:

a) El empresario o profesional arrendatario se encuentra establecido en Canarias

La operación se encuentra sujeta al IGIC por aplicación de la regla general de localización de la prestación de servicios prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

Se invertirá la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional establecido, conforme a lo previsto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, puesto que el empresario arrendador (la entidad consultante) no se encuentra establecido en Canarias.

b) El empresario o profesional no se encuentra establecido Canarias.

En este caso, debemos diferenciar, a su vez, dos supuestos:

b´) El servicio de arrendamiento a largo plazo de un vehículo tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del arrendatario en la Unión Europea, Ceuta o Melilla .

El servicio de arrendamiento del vehículo estará no sujeto al IGIC.

b´) El servicio de arrendamiento a largo plazo de un vehículo no tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del arrendatario en la Unión Europea, Ceuta o Melilla.

Puesto que existe una utilización efectiva del vehículo en Canarias, la prestación de servicio de arrendamiento se encuentra sujeta al IGIC.

Dado 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.

Establecida la sujeción o no sujeción al IGIC de la prestación de servicio de arrendamiento de vehículo, analicemos el devengo del IGIC en las operaciones sujetas a este tributo.

Conforme al anteriormente reseñado artículo 18.Uno.6ª de la Ley 20/1991, el devengo del IGIC se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada cuota de leasing facturada al empresario o profesional arrendatario.

Debe tenerse en cuenta que la previsión contenida en el último párrafo de este artículo 18.Uno.6º no tiene efecto en el caso que estamos analizando, pues no estamos ante una entrega de bien derivado de un contrato de arrendamiento-venta o asimilado, sino ante una prestación de servicio de arrendamiento de vehículo, pues no existe compromiso de ejercer la opción de compra.

2.- Ejercicio de la opción de compra o el compromiso de ejercer la opción de compra con posterioridad a la suscripción del contrato de leasing.

En este caso se aplica lo anteriormente señalado en el apartado "*A) En el contrato de leasing existe una cláusula del compromiso del arrendatario de ejercer la opción de compra***".**

El devengo del IGIC, conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 18.Uno.1º de la Ley 20/1991, se producirá cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente del vehículo, pero dado que el vehículo ya se encuentra en este caso en posesión del arrendatario, el devengo se produce en el momento en que éste se compromete a ejercer la opción de compra o ejerce la opción de compra.

CUARTO.- 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.

QUINTO.- 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 el punto TERCERO 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 leasing.

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, la entidad mercantil consultante 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.

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).

La entidad consultante también realiza operaciones no sujetas al IGIC, con vehículos situados en Canarias, o sujetas al IGIC con inversión del sujeto pasivo. 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."

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, 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 cabe aplicar 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 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.

El artículo 48 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, incluida la carga impositiva implícita, realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera su solicitud.

2. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere el número anterior:

1º.- Que las personas o entidades que pretendan ejercitarlo estén establecidas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea o en Terceros Países siempre que, en este último caso, se acredite la reciprocidad en favor de los empresarios y profesionales establecidos en España.

2º.- Que realicen en dichos territorios actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo.

La realización de dichas actividades deberá acreditarse en la forma que se determine reglamentariamente.

3º.- Que durante el periodo a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario distintas de las que a continuación se relacionan:

a) Las operaciones en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean las personas para las que se realicen las mismas, según el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en esta Ley.

b) Las de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en esta Ley en el artículo 11º, excepto su número 2, en el artículo 12º, en los números 1 y 2 del artículo 13º, en el número 7 del artículo 14º y en el artículo 15º.

3. Las personas físicas o jurídicas en las que concurran los requisitos descritos en los números anteriores tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados en las Islas Canarias durante el periodo de tiempo a que corresponda la solicitud, en la medida en que los indicados bienes o servicios

se utilicen en la realización de las operaciones descritas en el número 4, apartado 1º, letras b), c) y d) y apartado 2º del artículo 29º de esta Ley, o bien las señaladas en el número 2 anterior, apartado 3º, letra a).

Para la determinación de las cuotas a devolver se atenderá al destino real y efectivo de los bienes o servicios adquiridos o importados, sin que sean de aplicación a estos efectos las normas reguladoras de la regla de prorrata contenidas en la presente Ley.

4. Serán de aplicación a las devoluciones reguladas en este artículo las limitaciones y exclusiones del derecho a deducir previstas en la Ley.

5. Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al periodo de liquidación o al año natural inmediatamente anteriores.

6. Las personas o entidades que, no estando establecidas en la Comunidad Económica Europea, pretendan hacer uso del derecho a la devolución regulado en este artículo deberán nombrar previamente un representante legal residente en España, a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente.

La Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

7. No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe total inferior a la cifra que se determine reglamentariamente.

8. En el caso de empresarios o profesionales establecidos en un Estado miembro de la Comunidad Europea distinto de España, la solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos."

Por otra parte, el artículo segundo de la Ley territorial 6/2008, de 23 de diciembre, de medidas tributarias incentivadoras de la actividad económica (en adelante, Ley 6/2008), dispone:

"A los efectos de lo establecido 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, las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al período anual o trimestral inmediatamente anteriores.

No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un período de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.

El plazo para la presentación de las referidas solicitudes será de seis meses, a partir del último día del período a que se refieran."

Del análisis del artículo 48 de la Ley 20/1991 y del artículo segundo de la Ley 6/2008 se desprende que nada evita que la entidad mercantil consultante 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 pueden 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.

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, 23 de diciembre de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván