Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1472 (01/03/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 14.7 Ley 20/1991 Art. 17.Uno Ley 20/1991 Art. 22.3.c) Ley 20/1991 Art. 25 Ley 20/1991 Art. 27.1.4º Ley 20/1991 Art. 59.1.b) Ley 20/1991 D.A.Octava.Uno.3 Ley 20/1991 Art. 31 Real Decreto 2538/1994 Art. 48.3.3º Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

En el escrito de petición de consulta se manifiesta textualmente lo siguiente:

"*La empresa consultante es una empresa de servicios, debidamente constituida, registrada y con sede únicamente en las Islas Canarias, dedicada a la prestación de servicios de despacho de importación. Como consecuencia de los encargos recibidos se dan varias circunstancias, a efectos de la repercusión del IGIC, por los servicios prestados y que son los siguientes:*

1º La empresa que recibe los servicios de la empresa consultante, tiene su domicilio social y su central de pagos en la Península, y a su vez, tiene un establecimiento permanente en Canarias, siendo la empresa que exporta desde la Península la misma que importa en Canarias:

a) La empresa consultante, emite factura a la empresa que recibe el servicio a su domicilio en Península, por los servicios de intermediación en los despachos de importación en Canarias.

b) La empresa consultante factura sus servicios de despacho de importación al establecimiento permanente en Canarias, aunque su sede social está en la Península.

2º La empresa que recibe los servicios de despacho de importación en Canarias, y que tiene domicilio social y su central de pago en Península, y a su vez tiene establecimiento permanente en Canarias, solicita a la empresa consultante que los servicios de despacho de importación sean facturados a otra empresa dedicada a la actividad de operador de transporte y que tienen:

a) Domicilio social en Península y sin establecimiento permanente en Canarias.

b) Domicilio social en Península y con establecimiento permanente en Canarias

Esta empresa operadora de transportes es contratada por la entidad mercantil que tiene sede social en la Península y establecimiento permanente en las Islas Canarias, para la gestión de fletes marítimos y aéreos y despachos de exportación a Canarias, y agrupa los conceptos facturables por la empresa consultante más los suyos propios, y efectúa el pago a la entidad consultante por los servicios prestados.

- ¿Quién se considera destinatario de los servicios prestados por la empresa consultante a los efectos de aplicación del IGIC?

Así, teniendo en cuenta las modificaciones del art. 69 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el

Valor Añadido, y el artículo 17.Uno de la Ley 20/1991, por los artículos primero y segundo de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta, ¿en qué casos correspondería repercutir el IGIC por los servicios prestados y cuándo no? ¿en qué caso se aplicaría la inversión del sujeto pasivo?

Asimismo, ¿cómo debería factura la empresa consultante?"

CONTESTACIÓN VINCULANTE

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

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

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

De estar sujeta al IGIC e incluirse en la base imponible del impuesto, la prestación de servicios de despacho de aduanas estará exenta en aplicación del artículo 14.7 de la Ley 20/1991. De no incluirse en la base imponible del IGIC, y con independencia de la infracción tributaria que dicha circunstancia pueda acarrear, deberá repercutirse el IGIC al tipo impositivo del 5 por 100.

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

Cuarto.- El contenido de las facturas emitidas por el consultante deberá atenerse a lo dispuesto en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

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

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

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

PRIMERO.- En el escrito de petición de consulta se manifiesta textualmente lo siguiente:

"*La empresa consultante es una empresa de servicios, debidamente constituida, registrada y con sede únicamente en las Islas Canarias, dedicada a la prestación de servicios de despacho de importación. Como consecuencia de los encargos recibidos se dan varias circunstancias, a efectos de la repercusión del IGIC, por los servicios prestados y que son los siguientes:*

1º La empresa que recibe los servicios de la empresa consultante, tiene su domicilio social y su central de pagos en la Península, y a su vez, tiene un establecimiento permanente en Canarias, siendo la empresa que exporta desde la Península la misma que importa en Canarias:

a) La empresa consultante, emite factura a la empresa que recibe el servicio a su domicilio en Península, por los servicios de intermediación en los despachos de importación en Canarias.

b) La empresa consultante factura sus servicios de despacho de importación al establecimiento permanente en Canarias, aunque su sede social está en la Península.

2º La empresa que recibe los servicios de despacho de importación en Canarias, y que tiene domicilio social y su central de pago en Península, y a su vez tiene establecimiento permanente en Canarias, solicita a la empresa consultante que los servicios de despacho de importación sean facturados a otra empresa dedicada a la actividad de operador de transporte y que tienen:

a) Domicilio social en Península y sin establecimiento permanente en Canarias.

b) Domicilio social en Península y con establecimiento permanente en Canarias

Esta empresa operadora de transportes es contratada por la entidad mercantil que tiene sede social en la Península y establecimiento permanente en las Islas Canarias, para la gestión de fletes marítimos y aéreos y despachos de exportación a Canarias, y agrupa los conceptos facturables por la empresa consultante más los suyos propios, y efectúa el pago a la entidad consultante por los servicios prestados.

- ¿Quién se considera destinatario de los servicios prestados por la empresa consultante a los efectos de aplicación del IGIC?

Así, teniendo en cuenta las modificaciones del art. 69 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el artículo 17.Uno de la Ley 20/1991, por los artículos primero y segundo de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta, ¿en qué casos correspondería repercutir el IGIC por los servicios prestados y cuándo no? ¿en qué caso se aplicaría la inversión del sujeto pasivo?

Asimismo, ¿cómo debería factura la empresa consultante?"

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

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

SEGUNDO.- Antes de contestar esta consulta tributaria, esta Dirección General ha solicitado el informe previo de la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991 al Ministerio de Economía y Hacienda, al referirse la consulta a los criterios de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicio. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas señala:

"En contestación a su escrito…, esta Subdirección General le informa de lo siguiente:

Primero. - El artículo 69.Uno.1° de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), establece la regla general de las prestaciones de servicios cuando el destinatario es un empresario o profesional:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, 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.".

Por lo tanto, los servicios de gestión aduanera y en general los accesorios a la tramitación de despachos de importación, estarán sujetos al Impuesto cuando tengan como destinatario a una empresa con sede o establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto.

2. — En el supuesto objeto de consulta una empresa peninsular tiene un establecimiento permanente en las islas Canarias y el consultante plantea la pregunta de quién será el destinatario de sus servicios de gestión a la importación en tas Islas.

Cabe contestar a esta cuestión remitiéndose al artículo 21 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo), que dispone:

"Cuando una prestación de servicios a un sujeto pasivo, o a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, se inscriba en el ámbito de aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, y el sujeto pasivo esté establecido en varios países, dicha prestación se gravará en el país en el que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica.

No obstante, si la prestación de servicios se efectúa a un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en un lugar distinto de aquel en que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica, dicha prestación se gravará en el lugar del establecimiento permanente que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.

Por lo tanto, cabe suponer que, en principio, los servicios de gestión a la importación

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

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

prestados por el consultante parecen venir referidos a la actividad desarrollada por el establecimiento permanente canario y no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido."

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

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

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

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

El artículo 25 de la Ley 20/1991 establece la regla general para la determinación de la base imponible en las importaciones de bienes en el IGIC en los siguientes términos:

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

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

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

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

El artículo 14.7 de la Ley 20/1991 recoge el siguiente supuesto de exención del IGIC:

"Las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 10 de esta Ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de

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

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

bienes que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2º del artículo 25º de esta Ley."

El artículo 31 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante Real Decreto 2538/1994), desarrolla las exenciones de las prestaciones de servicios relacionadas con las importaciones citadas en el párrafo anterior, disponiendo que:

"Están exentas del Impuesto las prestaciones de servicios, distintas de las comprendidas en el artículo 11 de este Reglamento, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52 de este Reglamento.

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

Como quiera que se trata directamente de la contraprestación por el servicio de despacho de aduanas realizado por el agente de aduanas, en representación indirecta ante la Administración Tributaria Canaria del importador, y encargado en el ejercicio de dicha función de la determinación de la base imponible declarada, se confunde la figura del importador y del prestador de servicios, por lo que se hace innecesaria la remisión de prueba a que se refiere el artículo 31 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre.

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

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

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

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

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

El desarrollo reglamentario del citado artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991 se encuentra

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

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

recogido en el artículo 48.3.3º del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, que dispone lo siguiente:

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

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

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

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

Por último, el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991 establece que los sujetos pasivos están obligados a expedir y entregar factura de las operaciones en que intervienen, adaptadas a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. Dichas normas generales se desarrollan en el Real D1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y entre otras, el contenido de las facturas se establece en su artículo 6.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo que

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

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

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

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

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

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

servicios de despacho de aduanas estará exenta en aplicación del artículo 14.7 de la Ley 20/1991. De no incluirse en la base imponible del IGIC, y con independencia de la infracción tributaria que dicha circunstancia pueda acarrear, deberá repercutirse el IGIC al tipo impositivo del 5 por 100.

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

Cuarto.- El contenido de las facturas emitidas por el consultante deberá atenerse a lo dispuesto en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

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, 1 de Marzo de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván

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

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