CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1564 (26/04/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 11.5 Ley 20/1991 Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno.2 y 8.a) Ley 20/1991 Art. 22.3.c) Ley 20/1991 Art. 59.1 Ley 20/1991 Art. 15.7 Real Decreto 2538/1994 Art. 48 Decreto 268/2011

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante, con domicilio fiscal y social fuera de Canarias, actúa como consignataria de buques afectos a la navegación marítima internacional. Tiene oficinas comerciales en Canarias donde presta servicios de carga, descarga, transporte, etc. correspondientes a operaciones de importación, servicios que son prestados al importador o al transitario que actúa en nombre y por cuenta del importador y cuyo domicilio fiscal puede estar situado en el territorio de aplicación del IGIC o en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Expresa que las oficinas comerciales situadas en Canarias disponen tanto de medios personales como materiales que permiten efectuar las operaciones propias de la entidad consultante. Las facturas se emiten indicando la denominación social de la entidad consultante y su domicilio social e indicando el domicilio de la oficina comercial que ha prestado los servicios y con una serie diferente para cada una de las oficinas sitas en Canarias.

Estas facturas además de recoger los servicios prestados también factura conceptos de suplidos por cuenta de la naviera, como son fletes, recargo por combustibles, recargo de manifiesto, etc.

Conforme a todo ello, se consulta:

- Si dispone o no de establecimientos permanentes en Canarias.

- Caso de disponer de establecimientos permanentes, se consulta sobre las obligaciones formales a cumplir.

- Si se encuentra sujeto o no al IGIC los servicios propios de la actividad de consignación (carga, descarga, transporte, etc.) prestados con ocasión de la importación de bienes (cuyo valor no está incluido en la base imponible de la mencionada importación) por las oficinas comerciales de la entidad consultante, siendo su destinatario un empresario o profesional (importador) establecido o no en Canarias o un transitario establecido o no en Canarias.

- Con respecto a los suplidos facturados por cuenta de la naviera (fletes, recargos de combustible, recargo de manifiesto etc.), y que el importador debe incluir en la base imponible de la importación en el territorio de aplicación del IGIC, y siendo el destinatario de los mismos un

empresario o profesional (importador) establecido o no en Canarias o un transitario establecido o no en Canarias, si estaría sujeto o no al IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entidad consultante dispone de una organización de medios productivos con los que lleva a cabo las operaciones con un carácter de permanencia, por lo dispone de establecimiento permanente en Canarias.

- La entidad consultante tendrá la obligación de cumplir las obligaciones previstas en el artículo 59.1 de la Ley 20/1991. Las normas reglamentarias de desarrollo de tales obligaciones están recogidas en el 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.

La entidad consultante que tiene domicilio fiscal en la Península y dispone de establecimientos permanentes en Canarias, deberá cumplir en este territorio las obligaciones formales. No obstante, podrá solicitar autorización para la llevanza desde su domicilio fiscal de la emisión de facturas, la conservación de las facturas emitidas y recibidas y los libros registros.

En el supuesto de realizar exclusivamente operaciones sujetas y exentas al IGIC por aplicación de la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991, la entidad consultante no tendrá la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas y declaración- resumen anual, salvo que pretenda ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios y utilizadas en tales operaciones. En este caso, tendrá la entidad consultante la obligación de presentar las autoliquidaciones correspondientes a todos y cada uno de los períodos de liquidación a partir de la primera autoliquidación presentada, aunque en ellas no se refleje cuota deducible alguna. En el supuesto de presentar autoliquidaciones periódicas tendría obligación de presentar la declaración-resumen anual.

El hecho de que la totalidad de las operación sujetas al IGIC estén exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 y, además, realice desde los establecimientos permanente en Canarias operaciones no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización, no desvirtuaría lo señalado en el párrafo anterior.

- Están sujetos al IGIC los servicios de consignación (carga, descarga, transporte, etc) cuando el destinatario sea un empresario o profesional establecido en Canarias y siempre y cuando tales servicios tengan por destinatarios la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias de dicho empresario o profesional.

- Los servicios de consignación que realiza la entidad consultante sujetas al IGIC respecto

de buques afectos a la navegación marítima internacional se encuentran exentos del IGIC, con independencia de que el destinatario no sea el titular del buque.

- Están no sujetos al IGIC los servicios de consignación (carga, descarga, transporte, etc) cuando el destinatario sea un empresario o profesional, establecido o no en Canarias, y siempre y cuando tales servicios tengan por destinatarios la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual fuera de Canarias de dicho empresario o profesional.

- Para que un suplido tenga la consideración de gasto reembolsable que no se incluye en la base imponible, debe cumplir los siguientes requisitos:

a) Que el sujeto pasivo lo abone en nombre y por cuenta del cliente.

b) Justificarlo con una copia de la factura a nombre del cliente.

c) Que el sujeto pasivo actúe como mandatario del cliente.

d) Que el sujeto pasivo los contabilice en cuentas específicas.

e) El importe del suplido que consta en la factura debe coincidir con lo efectivamente satisfecho en nombre y por cuenta del cliente.

- El suplido no tiene ningún tipo de relevancia a la hora de determinar la regla de localización de una operación, la exención de la misma, la base imponible, ni de ningún otro elemento esencial del IGIC.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante, con domicilio fiscal y social fuera de Canarias, actúa como consignataria de buques afectos a la navegación marítima internacional. Tiene oficinas comerciales en Canarias donde presta servicios de carga, descarga, transporte, etc. correspondientes a operaciones de importación, servicios que son prestados al importador o al transitario que actúa en nombre y por cuenta del importador y cuyo domicilio fiscal puede estar situado en el territorio de aplicación del IGIC o en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA).

Expresa que las oficinas comerciales situadas en Canarias disponen tanto de medios personales como materiales que permiten efectuar las operaciones propias de la entidad consultante. Las facturas se emiten indicando la denominación social de la entidad consultante y su domicilio social e indicando el domicilio de la oficina comercial que ha prestado los servicios y con una serie diferente para cada una de las oficinas sitas en Canarias.

Estas facturas además de recoger los servicios prestados también factura conceptos de suplidos por cuenta de la naviera, como son fletes, recargo por combustibles, recargo de manifiesto, etc.

Conforme a todo ello, se consulta:

- Si dispone o no de establecimientos permanentes en Canarias.

- Caso de disponer de establecimientos permanentes, se consulta sobre las obligaciones formales a cumplir.

- Si se encuentra sujeto o no al IGIC los servicios propios de la actividad de consignación (carga, descarga, transporte, etc.) prestados con ocasión de la importación de bienes (cuyo valor no está incluido en la base imponible de la mencionada importación) por las oficinas comerciales de la entidad consultante, siendo su destinatario un empresario o profesional (importador) establecido o no en Canarias o un transitario establecido o no en Canarias.

- Con respecto a los suplidos facturados por cuenta de la naviera (fletes, recargos de combustible, recargo de manifiesto etc.), y que el importador debe incluir en la base imponible de la importación en el territorio de aplicación del IGIC, y siendo el destinatario de los mismos un empresario o profesional (importador) establecido o no en Canarias o un transitario establecido o no en Canarias, si estaría sujeto o no al IGIC.

SEGUNDO.- La primera cuestión que debemos resolver es si la entidad consultante, conforme a los datos aportados en el texto de petición de consulta tributaria, tiene o no establecimientos permanentes en el territorio de aplicación del IGIC.

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."*

Señala el texto de la consulta que la entidad consultante tiene dos oficinas comerciales situadas en Canarias y disponen tanto de medios personales como materiales que permiten efectuar las operaciones propias de la entidad consultante (expresa que las oficinas comerciales se encuentran sitas en locales propios y con 33 y 10 empleados respectivamente).

Se desprende de todo ello que la entidad consultante dispone de un mínimo de organización de medios productivos con los que lleva a cabo las operaciones con un carácter de permanencia, por lo dispone de establecimiento permanente en Canarias.

Partiendo del hecho de que la entidad consultante se encuentra establecida en Canarias, analizaremos las obligaciones formales que está obligada a cumplir.

El artículo 59.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:
a) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto, en el plazo y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.
b) Expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.
c) Conservar las facturas recibidas, los justificantes contables y las copias de las facturas expedidas, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del Impuesto.
Cuando los documentos a que se refiere el párrafo anterior se refieran a adquisiciones por las cuales se haya soportado o satisfecho cuotas del Impuesto cuya deducción esté sometida a un período de regularización, deberán conservarse durante el período de regularización correspondiente a dichas cuotas y los cuatro años siguientes.
d) Sin perjuicio de lo establecido en el Código de Comercio, llevar la contabilidad y registros de acuerdo con lo que se fije reglamentariamente.
e) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Comunidad Autónoma de Canarias información relativa a las operaciones económicas con terceras personas.
f) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, así como una declaración-resumen anual, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente. En ningún caso esta obligación incumbirá a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas por las actividades comprendidas en dicho régimen.
g) Realizar su inscripción en el Registro Fiscal correspondiente, en la forma, con los requisitos y a los efectos que se determinen reglamentariamente."

El artículo 48.1 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), dispone:

"1. Sin perjuicio de las de las obligaciones formales específicas establecidas en la Sección 5ª anterior y en los Títulos III y IV de este Reglamento, los empresarios o profesionales estarán obligados a:
a) Presentar declaraciones censales relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto General Indirecto Canario, en los

términos establecidos en el artículo 1, en la Sección 5ª anterior y en el Título III, todos, del presente Reglamento.
b) Expedir y entregar facturas y documentos sustitutivos por sus operaciones y conservar copia de las mismas.
c) Conservar las facturas y los documentos sustitutivos de las facturas recibidas, los justificantes contables y las copias de las facturas y los documentos sustitutivos de las facturas expedidas, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del Impuesto.
A los efectos de lo establecido en este Reglamento, tendrá la consideración de justificante contable cualquier documento que sirva de soporte a la anotación contable de la operación cuando quien la realice sea un empresario o profesional no establecido en la Unión Europea.
d) Llevar los libros registros a que se refiere la Sección 5ª anterior y el artículo 49 del presente Reglamento.
e) Presentar en la forma y plazos establecidos o mediante requerimiento individualizado de la Administración Tributaria Canaria, información relativa a las operaciones económicas con terceras personas, en los términos establecidos en el Capítulo I del Título IV de este Reglamento.
f) Presentar las autoliquidaciones correspondientes a cada periodo de liquidación, con independencia de su resultado o de que no se haya realizado actividad empresarial o profesional alguna, y la declaración-resumen anual, conforme a lo establecido en el artículo de este 57 de este Reglamento.
g) Presentar autoliquidaciones ocasionales de acuerdo con el artículo 58 de este Reglamento."

Distingamos cada una de las obligaciones formales previstas en los artículos citados:

a) Obligación de presentar declaración censal

La regulación reglamentaria de esta obligación formal se encuentra recogida en los artículos 129 a 137 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).

b) Obligación de expedición y conservación de facturas

Las facturas que deben emitir los sujetos pasivos del IGIC deben estar adaptadas al 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).

Respecto a las operaciones sujetas al IGIC, debe tenerse en cuenta que la Disposición adicional segunda del citado Reglamento establece que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria deben entenderse realizadas al IGIC y a la Administración tributaria canaria.

El segundo párrafo de la Disposición adicional segunda del Reglamento de facturación dispone que "*Sin perjuicio de las menciones establecidas en los artículos 6 y 7, las normas del Impuesto General Indirecto Canario determinarán las menciones específicas que deben contener las facturas que documenten las operaciones sujetas al Impuesto, así como los requisitos de autorización para el cumplimiento de las obligaciones de expedir y conservar facturas realizadas por destinatarios o terceros establecidos fuera de las Islas Canarias*."

Las menciones específicas que deben contener las facturas que documenten operaciones interiores sujetas al IGIC se encuentran recogidas en las letras a), b), c) y d) del artículo 48.2 del Reglamento de gestión; sin embargo, ninguna resultan aplicables a las facturas a emitir por la entidad consultante de acuerdo con lo manifestado en el texto de la consulta.

c) Conservar las facturas recibidas, los justificantes contables y las copias de las facturas expedidas

Se aplica las normas contenidas en los artículos 19 a 23 del Reglamento de facturación.

d) Llevar los libros registros

La entidad consultante está obligada a llevar los siguientes libros registros:

- Libro registro de facturas expedidas

- Libro registro de facturas recibidas

- Libro registro de bienes de inversión

La regulación reglamentaria de esta obligación se encuentra recogida en los artículos 49 a 56 del Reglamento de gestión.

e) Declaración de operaciones económicas con terceras personas

La regulación de esta declaración informativa se encuentra recogida en los artículos 140 a 145 del Reglamento de gestión.

d) Presentar autoliquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, así como una declaración-resumen anual

Esta obligación se regula en el artículo 57 del Reglamento de gestión.

e) Presentar autoliquidaciones ocasionales

Esta obligación no cabe cumplirla cuando se trata de empresarios o profesionales establecidos en Canarias y con obligación de presentar autoliquidaciones periódicas.

Llegados a este punto, resulta necesario mencionar el apartado 3 del artículo 48 del Reglamento de gestión que dispone lo siguiente:

> "*Las obligaciones enumeradas en el apartado 1 del presente artículo serán cumplidas en el territorio de las Islas Canarias.*
> *No obstante, los empresarios o profesionales que actúen mediante establecimiento permanente y no tengan situado su domicilio fiscal en las Islas Canarias, podrán*

solicitar de la Administración Tributaria Canaria la autorización de llevanza de las obligaciones señaladas en las letras b), c) y d) del citado apartado 1 en el lugar donde tengan situado dicho domicilio fiscal. En todo caso, se fijará en dicho acto el plazo de disponibilidad por la Administración Tributaria Canaria de la documentación obligada.
La autorización o denegación deberá dictarse en el plazo de un mes a contar desde la solicitud y de ser afirmativa contendrá todos los requisitos a cuyo cumplimiento se condicionará la autorización.
Transcurrido el mes al que se hace referencia el párrafo anterior sin notificación de resolución expresa, se entenderá denegada la solicitud."

Derivado de ello y tratándose la entidad consultante de un empresario o profesional que actúa en Canarias mediante establecimiento permanente y con domicilio fiscal fuera de este territorio, tendrá que cumplir todas las obligaciones formales en Canarias; no obstante, cabe solicitar la autorización para que determinadas obligaciones (emisión de facturas, conservación de las facturas emitidas y recibidas y la llevanza de libros registros) pueda ser llevadas desde el lugar donde tenga situado su domicilio fiscal.

En cuanto a la consulta sobre si debe corregirse los criterios de emisión de las facturas que se hacen constar en el texto de la consulta, nada hay que objetar al considerarlo correctas.

TERCERO.- Al referirse la consulta, entre otras cuestiones, a la determinación de la regla de localización de determinadas prestaciones de servicio, esta Dirección General solicitó la emisión del informe previsto en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas señala lo siguiente:

"*Primero. - El concepto de establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido esta regulado en los artículos 69.Tres y 84.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).*

El artículo 69, apartado tres, número 2°, de la Ley 37/1992, establece que a efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente: "cualquier lugar fijo o de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

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.

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular de las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Gunter Berkhol, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95 DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

De conformidad con esta jurisprudencia, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Segundo. - En el caso objeto de consulta, la propia consultante determina que dispone de los medios personales y materiales suficientes en las islas, que le permiten efectuar las operaciones propias de su actividad.

Igualmente relata que dispone de dos locales propios y suficiente personal para ejercer su actividad.

Dispone, pues, de establecimientos permanentes en las islas.

Tercero.- El artículo 69.Uno.1º, de la Ley del Impuesto, señala:

"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, resultarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por el establecimiento permanente canario a destinatarios de servicios de importación o navieras establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en los términos establecidos en el artículo anteriormente citado.

Dichos servicios podrían resultar exentos con arreglo a lo dispuesto en los artículos 64 y 22 de la Ley 37/1992."

El artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las prestaciones de servicios, dispone en el número Uno.1 lo siguiente:

"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."

El citado artículo 17 dispone en su número Tres.Uno.2 y 8.a) lo siguiente:

"Tres. Reglas especiales.
Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:
(...)
2. Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste redefine en el artículo 3 de esta Ley:
a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.
b) Los de transporte de bienes cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.
(...)
8. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:
a) Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares."

Puesto que señala que todos los destinatarios de sus servicios de consignación (carga, descarga, transporte, etc) son empresarios o profesionales, a los servicios de consignación que presta la entidad consultante no le resultan de aplicación las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios señaladas, pues se refieren a cuando los destinatarios no son empresarios o profesionales actuando como tales. Derivado de todo ello, a tales prestaciones de servicios les resulta aplicable la regla general de localización.

Llegados a este punto, habrá de determinarse si aquellas prestaciones de servicios sujetas al IGIC que efectúa la entidad mercantil consultante se encuentran exentas, puesto que tal y como se manifiesta en el escrito de consulta la entidad actúa como consignataria de buques afectos a la navegación marítima internacional.

El artículo 11.5 de la Ley 20/1991 dispone:

"Están exentas las siguientes operaciones:
(...)
Las prestaciones de servicios distintas de las relacionadas en los números 1 y 3 de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y aeronaves allí contemplados y de su cargamento."

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra recogido en el artículo 15.7 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, Real Decreto 2538/1994), disponiendo lo siguiente:

"Están exentas las siguientes operaciones:
(...)
7. Las prestaciones de servicios distintas de las comprendidas en los números 1, 2, 4 y 5 de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y aeronaves allí contemplados y de su cargamento.
Se entenderán comprendidas en este número, entre otras, las siguientes prestaciones de servicios:
a) En relación con los buques: los servicios de practicaje, remolque y amarre; utilización de las instalaciones portuarias; operaciones de conservación de buques y del material de a bordo (desinfección, desinsectación, desratización, limpieza de las bodegas); servicios de guarda y de prevención de incendios; visitas de seguridad y peritajes técnicos; asistencia y salvamento del buque, y operaciones efectuadas en el ejercicio de su profesión por los corredores e intérpretes marítimos, consignatarios y agentes marítimos.
b) En relación con el cargamento de los buques: las operaciones de carga y descarga del buque; alquiler de contenedores y de material de protección de las mercancías; custodia de las mercancías; estacionamiento y tracción de los vagones de mercancías sobre las vías del muelle; embarque y desembarque de los pasajeros y sus equipajes; alquileres de materiales, maquinaria y equipos utilizados para el embarque y desembarque de pasajeros y sus equipajes, y reconocimientos veterinarios, fitosanitarios y de los Organismos oficiales competentes.
c) En relación con las aeronaves: los servicios relativos al aterrizaje y despegue; utilización de los servicios de alumbrado; estacionamiento, amarre y abrigo de las aeronaves; utilización de las instalaciones dispuestas para recibir pasajeros o mercancías; utilización de las instalaciones destinadas al avituallamiento de las aeronaves; limpieza, conservación y reparación de las aeronaves y de los materiales y equipos de a bordo; vigilancia y prevención para evitar incendios; visitas de seguridad y peritajes técnicos; salvamento de aeronaves y operaciones realizadas en el ejercicio de su profesión por los consignatarios y agentes de las aeronaves.
d) En relación con el cargamento de las aeronaves: las operaciones de embarque y desembarque de pasajeros y sus equipajes; carga y descarga de las aeronaves; asistencia a los pasajeros; registro de pasajeros y equipajes; envío y recepción de señales de tráfico;

traslado y tránsito de la correspondencia; alquiler de materiales y equipos necesarios para el tráfico aéreo y utilizados en los recintos de los aeropuertos; alquiler de contenedores y materiales de protección de las mercancías y custodia de mercancías y reconocimientos veterinarios, fitosanitarios y de los Organismos oficiales competentes.
Para justificar la afectación de los buques o la condición de las aeronaves respecto de los cuales se presten los servicios a que se refiere este número 7 se aplicarán las normas contenidas, respectivamente, en los precedentes número 1, párrafo tercero, regla 2ª, y número 4, párrafo segundo, regla 2ª."

En el artículo 15.1, párrafo tercero, regla 2ª se regula cuándo un buque está afecto a la navegación marítima internacional. El número 4, párrafo segundo, regla 2ª del artículo 15 no es aplicable a esta consulta pues trata de la navegación aérea internacional.

Hay que señalar que la exención contemplada en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 es objetiva, a diferencia de la exención contenida en el número 1 del citado artículo 12 que exige que el destinatario sea el empresario titular del buque o aeronave afecta a la navegación marítima internacional. Por ello, la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 no exige que el destinatario de los servicios de consignación (carga, descarga, transporte) relativos a buques afectos a la navegación marítima internacional sea el titular del buque, sino que la prestación de servicio se efectúe para atender las necesidades directas de un buque afecto a la navegación marítima internacional.

En este punto, tenemos que retomar las obligaciones formales del sujeto pasivo y en concreto la relativa a las autoliquidaciones periódicas y la declaración resumen anual.

"El artículo 52.2.b) del Reglamento de gestión dispone:
(...)
b) Los empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones que estén exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en los artículos 11 y 12 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y 47 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y/u operaciones sujetas al tipo cero, salvo, en todos los casos, que pretendan ejercitar el derecho a la deducción. En este supuesto, estarán obligados a presentar las autoliquidaciones correspondientes a todos y cada uno de los períodos de liquidación a partir de la primera autoliquidación presentada, aunque en ellas no se refleje cuota deducible alguna, así como la declaración-resumen anual."

Derivado de esta norma de gestión, si la entidad mercantil presta desde sus establecimientos permanentes sitos en Canarias exclusivamente operaciones sujetas al IGIC por aplicación de la regla de localización contemplada en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, pero exentas por aplicación de la exención prevista en el artículo 12.5 del mismo cuerpo legal, no tiene obligación de presentar autoliquidaciones periódicas y declaración- resumen anual, salvo que pretenda ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios y utilizadas en tales operaciones que dan derecho a la deducción

conforme a lo establecido en el artículo 29.4 de la Ley 20/1991. En este último caso, tendrá la entidad consultante la obligación de presentar las autoliquidaciones correspondientes a todos y cada uno de los períodos de liquidación a partir de la primera autoliquidación presentada, aunque en ellas no se refleje cuota deducible alguna. Igualmente, en el caso de presentar autoliquidaciones periódicas tendrá obligación de presentar la declaración-resumen anual.

El hecho de que la totalidad de las operación sujetas al IGIC estén exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 y, además, realice desde los establecimientos permanente en Canarias operaciones no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización, no desvirtuaría lo señalado en el párrafo anterior.

CUARTO.- En este apartado analizaremos la consulta sobre la incidencia de los suplidos facturados por cuenta de la naviera, como son fletes, recargo por combustibles, recargo de manifiesto, etc. y que el importador debe incluir en la base imponible de las importaciones.

El concepto de suplido viene recogido en el artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991 que presenta el siguiente tenor:

> *"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."*

Los suplidos no se configuran como contraprestación de una operación de entrega de bien o de prestación de servicio por parte del empresario o profesional. Por tal causa, el citado artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991 los excluye de la base imponible de las operaciones interiores.

Para que un suplido tenga la consideración de gasto reembolsable que no se incluye en la base imponible, debe cumplir los siguientes requisitos:

- Que el sujeto pasivo lo abone en nombre y por cuenta del cliente.

- Justificarlo con una copia de factura a nombre del cliente.

- Que el sujeto pasivo actúe como mandatario del cliente.

- Que el sujeto pasivo los contabilice en cuentas específicas.

- El importe del suplido que consta en la factura debe coincidir con lo efectivamente satisfecho en nombre y por cuenta del cliente.

Si se cumplen estos requisitos el importe del reembolso del gasto adelantado tiene la naturaleza de suplido que no se incluye en la base imponible, caso contrario perdería tal naturaleza y el sujeto pasivo lo incluiría en la base imponible como parte integrante de la contraprestación.

Asumiendo que en el caso planteado se cumplen todos los requisitos expuestos anteriormente, el suplido no tiene ningún tipo de relevancia a la hora de determinar la regla de localización de la operación, la exención de la misma, la base imponible, ni de ningún otro elemento esencial del IGIC.

Cuestión distinta es la localización de la operación que se describe en la factura donde figura el importe del suplido a reembolsar por el cliente.

QUINTO.- Conforme a lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

- La entidad consultante dispone de una organización de medios productivos con los que lleva a cabo las operaciones con un carácter de permanencia, por lo dispone de establecimiento permanente en Canarias.

- La entidad consultante tendrá la obligación de cumplir las obligaciones previstas en el artículo 59.1 de la Ley 20/1991. Las normas reglamentarias de desarrollo de tales obligaciones están recogidas en el 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.

La entidad consultante que tiene domicilio fiscal en la Península y dispone de establecimientos permanentes en Canarias, deberá cumplir en este territorio las obligaciones formales. No obstante, podrá solicitar autorización para la llevanza desde su domicilio fiscal de la emisión de facturas, la conservación de las facturas emitidas y recibidas y los libros registros.

En el supuesto de realizar exclusivamente operaciones sujetas y exentas al IGIC por aplicación de la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991, la entidad consultante no tendrá la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas y declaración- resumen anual, salvo que pretenda ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios y utilizadas en tales operaciones. En este caso, tendrá la entidad consultante la obligación de presentar las autoliquidaciones correspondientes a todos y cada uno de los períodos de liquidación a partir de la primera autoliquidación presentada, aunque en ellas no se refleje cuota deducible alguna. En el supuesto de presentar autoliquidaciones periódicas tendría obligación de presentar la declaración-resumen anual.

El hecho de que la totalidad de las operación sujetas al IGIC estén exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 y, además, realice desde los establecimientos permanente en Canarias operaciones no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización, no desvirtuaría lo señalado en el párrafo anterior.

- Están sujetos al IGIC los servicios de consignación (carga, descarga, transporte, etc) cuando el destinatario sea un empresario o profesional establecido en Canarias y siempre y cuando tales servicios tengan por destinatarios la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias de dicho empresario o profesional.

- Los servicios de consignación que realiza la entidad consultante sujetas al IGIC respecto de buques afectos a la navegación marítima internacional se encuentran exentos del IGIC, con independencia de que el destinatario no sea el titular del buque.

- Están no sujetos al IGIC los servicios de consignación (carga, descarga, transporte, etc) cuando el destinatario sea un empresario o profesional, establecido o no en Canarias, y siempre y cuando tales servicios tengan por destinatarios la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual fuera de Canarias de dicho empresario o profesional.

- Para que un suplido tenga la consideración de gasto reembolsable que no se incluye en la base imponible, debe cumplir los siguientes requisitos:

a) Que el sujeto pasivo lo abone en nombre y por cuenta del cliente.

b) Justificarlo con una copia de la factura a nombre del cliente.

c) Que el sujeto pasivo actúe como mandatario del cliente.

d) Que el sujeto pasivo los contabilice en cuentas específicas.

e) El importe del suplido que consta en la factura debe coincidir con lo efectivamente satisfecho en nombre y por cuenta del cliente.

- El suplido no tiene ningún tipo de relevancia a la hora de determinar la regla de localización de una operación, la exención de la misma, la base imponible, ni de ningún otro elemento esencial del IGIC.

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, 26 de abril de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván