Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1612 (17/10/13)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 13.1 Ley 20/1991 Art. 16.Uno Ley 20/1991 Art. 17.Uno Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.a) Ley 20/1991 Art. 19.3 Ley 20/1991 Art. 59.1 Ley 20/1991 Art. 58.1 Decreto 268/2011

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante, distribuidora en España de vehículos automóviles, es una entidad con domicilio fiscal fuera de Canarias. En su escrito de petición de consulta expresa lo siguiente: la actividad principal de la compañía consiste en la exportación de vehículos y recambios desde la Península a Canarias como ventas en firme, siendo el destinatario e importador de dichos bienes los concesionarios oficiales de la marca establecidos en Canarias. Operaciones que constituyen exportaciones sujetas y exentas al IVA e importaciones en el IGIC, siendo el sujeto pasivo a la importación los concesionarios.

Las actividades económicas desarrolladas por la entidad consultante en Canarias son las siguientes:

1) Prestación de contratos de mantenimiento: Estos contratos, ofrecidos tanto a particulares como a empresarios o profesionales, por los cuales la entidad mercantil consultante facturará a sus clientes una cuota con carácter mensual desde el momento de su firma hasta el de su cancelación, consisten en revisiones periódicas del vehículo que incluirían, entre otras prestaciones, el cambio del aceite o de las pastillas de frenos.

Estos servicios son prestados materialmente al cliente final por talleres oficiales de la entidad mercantil consultante (no vinculados a la misma en medida alguna) establecidos en Canarias, los cuales facturan el importe de los servicios prestados al cliente final directamente a la entidad consultante como prestaciones de servicios no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización.

2) Venta ocasional de vehículos usados: De forma muy esporádica, en virtud de pactos de recompra, la entidad mercantil consultante adquiere vehículos en Canarias a empresarios o profesionales establecidos en Canarias, soportando el correspondiente IGIC por tratarse de entregas interiores de bienes sujetas y no exentas. Posteriormente la consultante procede a la reventa de dichos vehículos a otros empresarios o profesionales también establecidos en Canarias o los exporta a la Península.

3) Tenencia de vehículos en consigna en depósitos REF privados de los concesionarios: Recientemente la consultante ha procedido al envío a Canarias de vehículos en consignación.. El destinatario e importador de dichos vehículos será el concesionario, el cual constará como

destinatario en el correspondiente DUA.

Dichos vehículos se introducirán en un depósito REF privado autorizado por la Administración Tributaria Canaria, del cual el concesionario será el depositante y el depositario, si bien las mercancías serán propiedad de la entidad mercantil consultante. Los vehículos permanecerán en el depósito REF hasta que los mismos encuentren cliente final, en dicho momento la entidad mercantil consultante venderá el vehículo al concesionario dentro del depósito REF.

Finalmente, el concesionario procederá a la ultimación del régimen, debiendo soportar el IGIC a la importación devengado en el momento de la autorización para el consumo en las Islas Canarias de los vehículos previamente vinculados al depósito REF.

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

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

Conforme a lo manifestado, se consulta:

1º ¿Se encontraría la entidad mercantil consultante establecida en Canarias?

2º ¿La entidad consultante deberá repercutir IGIC por las prestaciones de contratos de mantenimiento a particulares? ¿En las prestaciones de contratos de mantenimiento y ventas de vehículos usados (no incluidos en el depósito REF) a empresarios o profesionales establecidos en Canarias se aplicará el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el IGIC?

3º En cuanto a las entregas de vehículos realizadas en el interior del depósito REF ¿Qué texto legal deberán incluir dichas facturas?

4º En cuanto a los modelos a presentar ante la Administración Tributaria Canaria ¿Las cantidades de IGIC soportado y repercutido deberán ser declaradas a través del modelo 412 autoliquidación ocasional? ¿Habría que presentar algún otro modelo con carácter adicional?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Conforme a lo manifestado en el escrito de petición de consulta, la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias.

Segundo.- Se encuentran no sujetas al IGIC las prestaciones de servicio correspondientes a los contratos de mantenimiento de vehículos efectuadas por la entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias, cuyos destinatarios sean particulares.

Tercero.- Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicio correspondientes a los contratos de mantenimiento de vehículos efectuadas por la entidad mercantil consultante cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales establecidos en Canarias, siempre y cuando la prestación de servicio tenga como destinatario la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente del servicio.

Puesto que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias, se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario del servicio.

En la factura a emitir por la entidad mercantil consultante no deberá repercutir cuota de IGIC alguna y deberá incluir la mención "inversión del sujeto pasivo".

Cuarto.- Están sujetas al IGIC las entregas de vehículos usados fuera de los depósitos REF a empresarios o profesionales.

Puesto que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias, se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional adquirente del bien.

En la factura a emitir por la entidad mercantil consultante no deberá repercutir cuota de IGIC alguna y deberá incluir la mención "inversión del sujeto pasivo".

Quinto.- Están sujetas y exentas del IGIC las entregas de vehículos dentro de depósito REF que realiza la entidad mercantil consultante al concesionario titular del depósito REF.

Puesto que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias, se invierte la condición de sujeto pasivo en el concesionario adquirente del bien.

En la factura a emitir por la entidad mercantil consultante deberá hacer constar o el precepto legal que regula la exención aplicable (artículo 13.1 de la Ley 20/1991) o la indicación de que la operación está exenta. Igualmente, deberá hacer constar en la factura la mención "inversión del sujeto pasivo".

Quinto.- La entidad mercantil consultante no tendrá obligación de presentar el modelo 412 de autoliquidación ocasional puesto que no es sujeto pasivo en ninguna de las operaciones descritas en la petición de consulta.

Dado que no es sujeto pasivo, no está obligado a cumplir las obligaciones formales contenidas en el artículo 59.1 de la Ley 20/1991, salvo las relativas a la facturación.

Sexto.- La recuperación de las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las operaciones descritas en la petición de consulta, será a través del procedimiento de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en Canarias.

Visto escrito presentado por , escrito 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 Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante, distribuidora en España de vehículos automóviles, es una entidad con domicilio fiscal fuera de Canarias. En su escrito de petición de consulta expresa lo siguiente: la actividad principal de la compañía consiste en la exportación de vehículos y recambios desde la Península a Canarias como ventas en firme, siendo el destinatario e importador de dichos bienes los concesionarios oficiales de la marca establecidos en Canarias. Operaciones que constituyen exportaciones sujetas y exentas al IVA e importaciones en el IGIC, siendo el sujeto pasivo a la importación los concesionarios.

Las actividades económicas desarrolladas por la entidad consultante en Canarias son las siguientes:

1) Prestación de contratos de mantenimiento: Estos contratos, ofrecidos tanto a particulares como a empresarios o profesionales, por los cuales la entidad mercantil consultante facturará a sus clientes una cuota con carácter mensual desde el momento de su firma hasta el de su cancelación, consisten en revisiones periódicas del vehículo que incluirían, entre otras prestaciones, el cambio del aceite o de las pastillas de frenos.

Estos servicios son prestados materialmente al cliente final por talleres oficiales de la entidad mercantil consultante (no vinculados a la misma en medida alguna) establecidos en Canarias, los cuales facturan el importe de los servicios prestados al cliente final directamente a la entidad consultante como prestaciones de servicios no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización.

2) Venta ocasional de vehículos usados: De forma muy esporádica, en virtud de pactos de recompra, la entidad mercantil consultante adquiere vehículos en Canarias a empresarios o profesionales establecidos en Canarias, soportando el correspondiente IGIC por tratarse de entregas interiores de bienes sujetas y no exentas. Posteriormente la consultante procede a la reventa de dichos vehículos a otros empresarios o profesionales también establecidos en Canarias o los exporta a la Península.

3) Tenencia de vehículos en consigna en depósitos REF privados de los concesionarios: Recientemente la consultante ha procedido al envío a Canarias de vehículos en consignación.. El destinatario e importador de dichos vehículos será el concesionario, el cual constará como destinatario en el correspondiente DUA.

Dichos vehículos se introducirán en un depósito REF privado autorizado por la Administración Tributaria Canaria, del cual el concesionario será el depositante y el depositario, si bien las mercancías serán propiedad de la entidad mercantil consultante. Los vehículos permanecerán en el depósito REF hasta que los mismos encuentren cliente final, en

dicho momento la entidad mercantil consultante venderá el vehículo al concesionario dentro del depósito REF.

Finalmente, el concesionario procederá a la ultimación del régimen, debiendo soportar el IGIC a la importación devengado en el momento de la autorización para el consumo en las Islas Canarias de los vehículos previamente vinculados al depósito REF.

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

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

Conforme a lo manifestado, se consulta:

1º ¿Se encontraría la entidad mercantil consultante establecida en Canarias?

2º ¿La entidad consultante deberá repercutir IGIC por las prestaciones de contratos de mantenimiento a particulares? ¿En las prestaciones de contratos de mantenimiento y ventas de vehículos usados (no incluidos en el depósito REF) a empresarios o profesionales establecidos en Canarias se aplicará el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el IGIC?

3º En cuanto a las entregas de vehículos realizadas en el interior del depósito REF ¿Qué texto legal deberán incluir dichas facturas?

4º En cuanto a los modelos a presentar ante la Administración Tributaria Canaria ¿Las cantidades de IGIC soportado y repercutido deberán ser declaradas a través del modelo 412 autoliquidación ocasional? ¿Habría que presentar algún otro modelo con carácter adicional?

SEGUNDO.- La primera cuestión planteada es si la entidad mercantil consultante, conforme a los datos aportados en la petición de emisión de consulta, 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 que no dispone de ningún tipo de medios humanos o materiales, propios o subcontratados en las Islas Canarias, que no dispone de personal asalariado ni subcontratado, de almacenes en propiedad o arrendados, ni ha contratado ninguna clase de servicios logísticos, y que la ordenación y supervisión de dichas actividades es llevada a cabo directamente desde el domicilio fiscal de la entidad mercantil consultante situado en la Península.

Igualmente señala la entidad mercantil consultante el depósito en consigna de vehículos de su propiedad en un Depósito REF privado.

La postura inicial de esta Dirección General de Tributos fue la de considerar que la simple posibilidad de disponer de una capacidad de almacenamiento en un bien inmueble situado en Canarias, como sería el citado depósito de vehículos en un Depósito REF, suponía estar establecido en Canarias (consulta 700 de 12 de noviembre de 2002). Esta posición doctrinal se modificó mediante la consulta vinculante 1350 de 14 de abril de 2010 que sentó la siguiente doctrina administrativa:

"*El almacenamiento por la sociedad consultante de productos de su propiedad en los locales contratados por la compañía logística que le presta los servicios de almacenamiento, no determina la existencia de establecimiento permanente en el archipiélago canario, ya que la sociedad no dispone en las islas de ningún almacén como propietaria ni como arrendataria o titular de derecho real de uso*."

Esta doctrina administrativa ha sido ratificada en diversas consultas. De este modo, y por todas, en la consulta vinculante 1385 de 10 de diciembre de 2010 se expresa:

"*Que la sociedad A no se encuentra establecida en Canarias, por no disponer en las islas de establecimiento permanente, puesto que no es propietaria de ningún local en el archipiélago, ni cuenta con ningún medio humano ni con una red de agentes autorizados que intervengan en la distribución de los productos en nuestra Comunidad, razón por la cual necesita de los servicios logísticos de una entidad para el almacenamiento de los productos en territorio canario, siendo, a estos efectos, indiferente el que la sociedad A disponga o no de un espacio físico determinado en el almacén de la entidad logística*."

Conforme con todo ello, y por lo manifestado en el texto de petición de emisión de consulta, la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias.

TERCERO.- La segunda cuestión planteada por la entidad mercantil consultante se refiere a la tributación en el IGIC en los contratos de mantenimiento suscritos por particulares.

La entidad mercantil consultante manifiesta que el contrato de mantenimiento consiste en facturar "*a sus clientes una cuota con carácter mensual desde el momento de su firma hasta el de su cancelación, consisten en revisiones periódicas del vehículo que incluirán, entre otras prestaciones, el cambio de aceite o de las pastillas de freno"*.

Conforme a dicha descripción, dicha operación debe calificarse de prestación de servicio de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 20/1991.

Fijada su naturaleza y para determinar la tributación o no en el IGIC, es imprescindible fijar la localización de las prestaciones de servicios derivadas de los contratos de mantenimiento cuando los destinatarios son particulares.

El artículo 17.Uno.2 de la Ley 20/1991 dispone:

"Uno. Reglas generales.

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

(...)
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."

Partiendo de que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en el ámbito de aplicación del IGIC y de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 17.Uno.2, tales prestaciones de servicios, cuando el destinatario es un particular, se encuentran no sujetas al IGIC.

CUARTO.- También se consulta si en las prestaciones de servicios derivadas de contratos de mantenimiento y en la venta de vehículos usados fuera del depósito REF (ambas operaciones tienen como destinatarios a empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias) se produce la inversión del sujeto pasivo.

Para determinar la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, resulta necesario analizar previamente si dichas operaciones están sujetas al IGIC y para ello es imprescindible fijar su localización.

Respecto a la prestación de servicio derivada de un contrato de mantenimiento cuando el destinatario es un empresario o profesional, el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"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.

Atendiendo a la aplicación de esta regla general de localización de las prestaciones de servicio en el IGIC, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las prestaciones de servicio correspondientes a los contratos de mantenimiento de vehículos cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales establecidos en Canarias, siempre y cuando la prestación de servicio tenga como destinatarios la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias de dicho empresario o profesional.

Señala el texto de la consulta que los destinatarios de las prestaciones de servicios son empresarios o profesionales establecidos en Canarias, por lo que se presume que el servicio

tiene como destinatario la sede, el establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual de los mismos. Partiendo de todo ello, nos encontramos con operaciones sujetas al IGIC.

El artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 dispone 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."

Por tanto, en las prestaciones de servicio, sujetas al IGIC, correspondientes a los contratos de mantenimiento de vehículos cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales establecidos en Canarias, se deberá aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

El artículo 6.1.m) del 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), dispone, al enumerar el contenido de las facturas, que *"en el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o 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.

Respecto a las ventas de vehículos usados no incluidos en el depósito REF, la entidad mercantil consultante manifiesta que dichos vehículos son siempre adquiridos a empresarios o profesionales en Canarias, para después proceder a su reventa o exportación. Quiere ello decir que dichas entregas de bienes siempre se entenderán localizadas en Canarias, en aplicación del artículo 16.Uno de la Ley 20/1991, al tratarse de entregas cuya puesta a disposición del adquirente se realiza en el citado territorio.

En este supuesto nuevamente se producirá la inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 19.1.2º.a) la Ley 20/1991.

QUINTO.- La siguiente cuestión que plantea es en relación a las entregas de vehículos en el interior del depósito REF y en concreto qué texto legal debe incluir en las facturas.

Textualmente manifiesta en el escrito de emisión de consulta "*dichos vehículos se introducirán en un depósito REF privado autorizado por la Administración Tributaria Canaria, del cual el concesionario será el depositante y el depositario, si bien las mercancías serán propiedad de la consultante. Los vehículos permanecerán en el depósito REF hasta que los mismos encuentren cliente final, en dicho momento la consultante venderá el vehículo al concesionario dentro del depósito REF…."*

Para que sea admisible la operativa de entrega de bienes al amparo del régimen de depósito REF que plantea la entidad mercantil consultante, se presume que en el depósito REF privado al que se refiere la misma se permite, conforme a la resolución que autoriza dicho depósito, el almacenamiento de mercancías bien de titularidad del depositario o bien de terceros pero en consigna a favor del depositario.

En relación a dichas operaciones, se consulta por el texto legal a incluir en las facturas que documentan las entregas dentro de depósito REF entre la entidad mercantil consultante y el concesionario. Pues bien, contestar a dicha pregunta exige analizar el régimen tributario de estas entregas.

El artículo 13.1 de la Ley 20/1991, y en relación con las entregas que se realicen al amparo de los regímenes especiales de depósito, dispone:

> *"1. Están exentas las siguientes operaciones relacionadas con las Zonas y Depósitos Francos y los Depósitos Aduaneros, siempre que se cumpla, en su caso, lo dispuesto en la legislación aplicable y los bienes a que se refieran permanezcan reglamentariamente en las citadas áreas sin ser utilizados ni consumidos:*
>
> *1º.- Las entregas de bienes expedidos o transportados a las citadas áreas, para ser colocados al amparo de los regímenes correspondientes a las mismas.*
> *Igualmente quedan exentas las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las entregas a que se refiere el párrafo anterior.*
>
> *2º.- Las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con dichas entregas. (...)"*

Dado que la entidad mercantil consultante manifiesta que los vehículos son introducidos en el régimen de depósito REF por el concesionario, depositante y depositario, en calidad de consignatario de la mercancía, las entregas realizadas en el depósito por la entidad mercantil al concesionario estarán exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991.

La factura a emitir por dicha entrega exenta de IGIC deberá sujetarse a los contenidos del artículo 6 del Reglamento de facturación, en especial lo expresado en la letra j) del apartado 1. Derivado de todo ello, deberá hacer constar el artículo de la normativa legal del IGIC que regula la exención aplicable (artículo 13.1 de la Ley 20/1991) o simplemente que la operación está exenta. Debe tenerse en cuenta que en dichas entregas exentas de IGIC se aplicará el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, por lo que en la factura igualmente deberá hacerse indicación expresa de la mención "inversión del sujeto pasivo", de acuerdo con la letra m) del artículo 6.1 del Reglamento de facturación.

SEXTO.- Por último, de forma textual consulta "*En cuanto a los modelos a presentar ante la Administración Tributaria Canaria ¿Las cantidades de IGIC soportado y repercutido deberán ser declaradas a través del modelo 412 autoliquidación ocasional? ¿Habría que presentar algún otro modelo con carácter adicional?"*

El artículo 58.1 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. 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:*
>
> *a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario.*
>
> *b) Los sujetos pasivos sustitutos a que se refiere el apartado 6 del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en el supuesto de incumplimiento de las condiciones para aplicar la exención del Impuesto previstas en el citado artículo.*
>
> *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.*
>
> *d) Los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, en los supuestos de 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."*

De lo analizado a lo largo de la presente consulta hemos determinado que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias y que realiza o bien operaciones no sujetas al IGIC o bien operaciones sujetas al IGIC en las que se invierte la condición del

sujeto pasivo, ello implica la no obligación de presentar la autoliquidación ocasional por no tener la consideración la entidad consultante de sujeto pasivo.

Determinada la no obligación de presentar autoliquidaciones ocasionales, consulta si debe presentar alguna otra declaración.

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."

Como se constata, el artículo 59.1 de la Ley 20/1991 establece un conjunto de obligaciones formales exigibles a los sujetos pasivos. Hemos reseñado anteriormente que, de acuerdo con el contenido de esta contestación, la entidad mercantil consultante no tiene la consideración de sujeto pasivo del IGIC, por lo que no debe cumplir las obligaciones formales descritas en el artículo 59.1 de la Ley 20/1991 y desarrolladas en el Reglamento de gestión, salvo las relativas a la facturación..

Llegados a este punto debemos señalar que la forma de recuperación de las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante en la adquisición o importación de bienes

o servicios que utilicen en la realización de las operaciones descritas en la petición de consulta, será a través del procedimiento de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en Canarias regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y desarrollado en los artículos 87, 88 y 89 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, y el artículo 12 del Reglamento de gestión.

SÉPTIMO.- De acuerdo con todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- Conforme a lo manifestado en el escrito de petición de consulta, la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias.

Segundo.- Se encuentran no sujetas al IGIC las prestaciones de servicio correspondientes a los contratos de mantenimiento de vehículos efectuadas por la entidad mercantil consultante cuyos destinatarios sean particulares.

Tercero.- Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicio correspondientes a los contratos de mantenimiento de vehículos efectuadas por la entidad mercantil consultante cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales establecidos en Canarias, siempre y cuando la prestación de servicio tenga como destinatario la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente del servicio.

Puesto que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias, se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario del servicio.

En la factura a emitir por la entidad mercantil consultante no deberá repercutir cuota de IGIC alguna y deberá incluir la mención "inversión del sujeto pasivo".

Cuarto.- Están sujetas al IGIC las entregas de vehículos usados fuera de los depósitos REF a empresarios o profesionales.

Puesto que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias, se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional adquirente del bien.

En la factura a emitir por la entidad mercantil consultante no deberá repercutir cuota de IGIC alguna y deberá incluir la mención "inversión del sujeto pasivo".

Quinto.- Están sujetas y exentas del IGIC las entregas de vehículos dentro de depósito REF que realiza la entidad mercantil consultante al concesionario titular del depósito REF.

Puesto que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias, se invierte la condición de sujeto pasivo en el concesionario adquirente del bien.

En la factura a emitir por la entidad mercantil consultante deberá hacer constar o el precepto legal que regula la exención aplicable (artículo 13.1 de la Ley 20/1991) o la indicación de que la operación está exenta. Igualmente, deberá hacer constar en la factura la mención "inversión del sujeto pasivo".

Quinto.- La entidad mercantil consultante no tendrá obligación de presentar el modelo 412 de autoliquidación ocasional puesto que no es sujeto pasivo en ninguna de las operaciones descritas en la petición de consulta.

Dado que no es sujeto pasivo, no está obligado a cumplir las obligaciones formales contenidas en el artículo 59.1 de la Ley 20/1991, salvo las relativas a la facturación.

Sexto.- La recuperación de las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las operaciones descritas en la petición de consulta, será a través del procedimiento de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en Canarias.

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, 17 de octubre de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván