Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1767 (30/03/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno.8.c) Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1991 Art. 57.7 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

En respuesta a consulta anterior (consulta 1611 de 17 de octubre de 2013) se determinó que la entidad mercantil consultante no disponía de establecimiento permanente y, con base en esta circunstancia, se dio respuesta a la localización de determinadas operaciones, la forma de recuperación de las cuotas del IGIC soportadas, etc.

La entidad mercantil consultante pretende modificar la forma de actuación en Canarias y textualmente plantea las siguientes cuestiones:

- ¿Se encontraría la consultante establecida en Canarias? ¿Cuántos establecimientos permanentes (EP) dispondría, de uno o dos? ¿En caso de disponer de un solo EP cuál debería ser su dirección en Canarias? ¿En caso de disponer de dos EP, debería presentarse dos declaraciones del IGIC?

- ¿La consultante deberá repercutir IGIC por las prestaciones de contratos de mantenimiento a empresarios y particulares?

- ¿Las facturas recibidas de talleres canarios relacionadas con los contratos de mantenimiento o las facturas de recambios cuya gestión administrativa sea llevada por los medios humanos y materiales de los que dispondría la entidad mercantil consultante en Canarias, estarán sujetas al IGIC? ¿Las facturas recibidas de otros proveedores establecidos en Canarias por bienes y servicios cuya gestión administrativa sea llevada a cabo desde Península (determinados recambios, facturas de telefonía, etc.) deberán tratarse cómo entregas a no establecidos, no sujetas al IGIC por reglas de localización en el caso de los servicios?

- En cuanto a la compra-venta ocasional de vehículos usados o en cualquier otra operación excepcional sujeta al IGIC en las que no intervinieses los medios humanos y materiales de los que dispondría la entidad mercantil consultante en Canarias ¿La devolución del IGIC soportado debería solicitarse a través del procedimiento para no establecidos?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Edificio Usos Múltiples II
Avda. José Manuel Guímerá nº 10- 5ªplanta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 26 00

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

- De acuerdo con lo manifestado por la entidad mercantil consultante, se encuentra establecida en Canarias por disponer de dos establecimientos permanentes.

- El servicio de mantenimiento de vehículos que presta a otros empresarios o profesionales estará sujeto al IGIC únicamente cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, en Canarias, del empresario o profesional adquirente del servicio. La sujeción, en su caso, al IGIC sería con independencia de dónde se desarrollaría materialmente el mantenimiento del vehículo.

- El servicio de mantenimiento de vehículos a particulares que presta materialmente en Canarias estará sujeto, en todo caso, al IGIC.

- En los servicios de mantenimiento sujetos al IGIC en los que intervienen los establecimientos permanentes, se entenderá que la entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias, siendo sujeto pasivo con obligación de declarar las cuota del IGIC devengadas a través de las correspondientes autoliquidaciones periódicas.

- Está sujeta al IGIC el servicio prestado por los talleres oficiales a la entidad mercantil consultante, dado que tiene como destino los establecimientos permanentes en Canarias.

- En una adquisición por parte de la entidad mercantil consultante de un bien sujeta al IGIC se entiende que los establecimientos permanentes han soportado por repercusión directa la cuota del IGIC cuando los bienes son utilizadas o consumidas por el establecimiento permanente, con independencia de que la gestión administrativa de la adquisición sea llevada a cabo por la sede en la Península de la entidad mercantil consultante.

- Si el servicio está sujeto al IGIC porque tiene como destino alguno de los establecimientos permanentes en Canarias de la entidad mercantil consultante, deberá tratarse como servicio adquirido por un establecido en Canarias. Si el servicio está no sujeto al IGIC porque tiene como destino la sede en la Península de la entidad mercantil consultante, deberá tratarse como un servicio adquirido por un no establecido en Canarias.

- Tratándose de un empresario o profesional que actúa en Canarias mediante establecimientos permanente, podrá recuperar de las cuotas del IGIC soportadas, incluidas las soportadas por la sede en la Península, a través de su deducción en las autoliquidaciones periódicas que está obligado a presentar.

- La entidad mercantil consultante deberá acudir a la vía de la devolución a personas no establecidas cuando se den las circunstancias previstas en el párrafo segundo del artículo 48.1 de la Ley 20/1991, pudiendo solicitar la devolución tanto de las cuotas soportadas por los establecimientos permanentes como los soportados por la sede en la Península.

Visto escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- En respuesta a consulta anterior (consulta 1611 de 17 de octubre de 2013) se determinó que la entidad mercantil consultante no disponía de establecimiento permanente y, con base en esta circunstancia, se dio respuesta a la localización de determinadas operaciones, la forma de recuperación de las cuotas del IGIC soportadas, etc.

La entidad mercantil consultante pretende modificar la forma de actuación en Canarias y textualmente plantea las siguientes cuestiones:

- ¿Se encontraría la consultante establecida en Canarias? ¿Cuántos establecimientos permanentes (EP) dispondría, de uno o dos? ¿En caso de disponer de un solo EP cuál debería ser su dirección en Canarias? ¿En caso de disponer de dos EP, debería presentarse dos declaraciones del IGIC?

- ¿La consultante deberá repercutir IGIC por las prestaciones de contratos de mantenimiento a empresarios y particulares?

- ¿Las facturas recibidas de talleres canarios relacionadas con los contratos de mantenimiento o las facturas de recambios cuya gestión administrativa sea llevada por los medios humanos y materiales de los que dispondría la entidad mercantil consultante en Canarias, estarán sujetas al IGIC? ¿Las facturas recibidas de otros proveedores establecidos en Canarias por bienes y servicios cuya gestión administrativa sea llevada a cabo desde Península (determinados recambios, facturas de telefonía, etc.) deberán tratarse cómo entregas a no establecidos, no sujetas al IGIC por reglas de localización en el caso de los servicios?

- En cuanto a la compra-venta ocasional de vehículos usados o en cualquier otra operación excepcional sujeta al IGIC en las que no intervinieses los medios humanos y materiales de los que dispondría la entidad mercantil consultante en Canarias ¿La devolución del IGIC soportado debería solicitarse a través del procedimiento para no establecidos?

SEGUNDO.- La sociedad mercantil consultante formuló en su día la siguiente consulta:

"*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?

Mediante contestación de 17 de octubre de 2013 (consulta 1611) se sentó la siguiente doctrina administrativa:

"*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."

TERCERO.- Respecto a la primera cuestión planteada (existencia o no de establecimientos permanentes), la sociedad mercantil consultante señala que dentro de las

instalaciones en Canarias (uno en Tenerife y otro en Gran Canaria) de los concesionarios oficiales de los vehículos que distribuye en España, dispondría de un despacho arrendado cuya finalidad sería la gestión administrativa de los contratos de mantenimiento y de las compras de mercancías, procediéndose a la custodia física de los originales en dicho despacho.

En cuanto a los medios humanos, la entidad mercantil consultante procedería a la subcontratación parcial de un empleado del concesionario (uno en Tenerife y otro en Gran Canaria) que estaría apoderado por la entidad mercantil consultante única y exclusivamente a los efectos de revisión y aprobación definitiva de los contratos de mantenimiento y a la revisión y aprobación definitiva de las compras de mercancías.

A continuación expone la entidad mercantil consultante: "*Dicho despacho estaría cerrado con una llave de la cual solo dispondrá* [la entidad mercantil consultante] *y la persona apoderada por* [la entidad mercantil consultante]. *Del mismo modo, este despacho dispondría de una línea telefónica independiente para atender cuestiones relativas a los contratos de mantenimiento y a las compras de mercancías en los extremos enunciados en los puntos A)1) y A) 4) de la descripción de hechos.*

Dicho empleado se comprometerá a prestar especial atención en evitar cualquier tipo de actuación que, pudiera resultar vulneradora de las disposiciones legales en materia de derecho de defensa de la competencia. Al igual que cada una de las Partes será responsable, en exclusiva, del cumplimiento de las obligaciones que, de conformidad con la normativa de Protección de Datos, resulten directamente aplicables.

En los supuestos en los que el establecimiento permanente, debidamente autorizado por [la entidad mercantil consultante]*, subcontrate con terceros la prestación de todo o parte del objeto del Contrato, deberá obligar a dichas terceras empresas subcontratistas al cumplimiento de las obligaciones."*

En relación a los medios humanos y materiales que se ha descrito se menciona a contratos de mantenimiento y compra de materiales. Respecto a estas actividades, se señala textualmente en la consulta lo siguiente:

"***A)1) Prestación de contratos de mantenimiento:*** *Estos contratos, ofrecidos tanto a particulares como a empresarios o profesionales, por los cuales la 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 consultante (no vinculados a la misma en medida alguna) establecidos en el TAl del IGIC, los cuales facturan el importe de los servicios prestados al cliente final directamente a la consultante como prestaciones de servicios.

En el futuro, la intención de la compañía, con el objetivo de ofrecer una mejor atención al cliente, sería que la contratación, gestión administrativa e incidencias relativas

a todos los contratos de mantenimiento firmados con clientes canarios tuviese lugar en las Islas Canarias. A tales efectos, cualquier contrato de mantenimiento celebrado con un cliente residente en la Provincia de Santa Cruz de Tenerife deberá ser remitido a Avenida (....) en Santa Cruz de Tenerife donde una persona apoderada por [la entidad mercantil consultante]*, única y exclusivamente a los efectos de revisión y aprobación definitiva de los contratos de mantenimiento y a la revisión y aprobación definitiva de las compras de mercancías comentadas en el punto A) 4) de esta descripción de hechos (en adelante, persona apoderada por* [la entidad mercantil consultante]*) procederá a firmarlos después de comprobar la corrección de los mismos. Una vez revisado y firmado el contrato, una copia física del mismo se archivará en un despacho arrendado por* [la entidad mercantil consultante] *a tales efectos en la citada dirección.*

En cuanto a los contratos firmados con clientes residentes en la provincia de Las Palmas de Gran Canaria, la operativa sería igual que la anterior, pero la dirección de envío de los mismos sería Avda. (...), Las Palmas de Gran Canaria y la persona apoderada por [la entidad mercantil consultante] *sería otra."*

"***A) 4) Adquisición de pintura y recambios dentro del TAI del IGIC para proceder a su reventa a los concesionarios:*** *Determinados fabricantes de pinturas y otros recambios, algunos establecidos en el TAI del IGIC y otros no, mantienen un stock permanente de sus productos en almacenes sitos en las Islas Canarias.*

Con tal de proveer a sus concesionarios canarios con una mayor rapidez, la consultante se plantea en lugar de adquirir dichos materiales a almacenes sitos en la Península, adquirirlos a dichos almacenes sitos en las Islas Canarias para a continuación venderlos a sus concesionarios canarios.

La implantación de este nuevo proceso supondría que todos los albaranes de compra cuyo destinatario sea el concesionario establecido en la provincia de Tenerife deberán ser remitidos a Avenida (...), Santa Cruz de Tenerife donde una persona apoderada por [la entidad mercantil consultante], contrastará la información contenida en los mismos con la mercancía efectivamente recibida. En caso de que el albarán coincida con la mercancía recibida la persona apoderada por [la entidad mercantil consultante] procederá en su firma como signo de aceptación y una copia física del mismo se archivará en un despacho arrendado por [la entidad mercantil consultante] *a tales efectos en la citada dirección.*

En cuanto a la provincia de Gran Canaria, la operativa sería la misma pero los albaranes y las mercancías se enviarán a Avda. (...), Las Palmas de Gran Canaria y la persona apoderada por [la entidad mercantil consultante] sería otra."

Conforme a estos datos, pasemos a analizar si la entidad mercantil consultante dispone o no de establecimientos permanentes en Canarias.

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"3. 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."

Sintetizando bastante la doctrina sobre el concepto general de establecimiento permanente, los elementos que han de concurrir para la existencia de un establecimiento permanente son los siguientes:

- Se debe disponer de cierta presencia física en el territorio de aplicación del IGIC. Ello equivale a disponer en Canarias de una consistencia mínima constituida por una estructura adecuada de medios de producción materiales y humanos.

- El establecimiento debe tener un grado suficiente de permanencia, es decir los medios de producción deben disponer de vocación de continuidad en el territorio de aplicación del IGIC.

- Capacidad de los medios de producción materiales y humanos situados en Canarias para intervenir en la realización de las operaciones.

Junto al concepto general de establecimiento permanente que hemos examinado, 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."

A juicio de este centro directivo y de acuerdo con lo datos aportados en el escrito presentado, la entidad mercantil consultante cuenta con una mínima organización que le permite encontrase establecida en Canarias. Por tanto se da una respuesta positiva a la primera cuestión planteada.

Respecto a la cuestión *¿De cuántos establecimientos permanentes (EP) dispondría, de uno o dos?*, conforme a la descripción efectuada por la entidad mercantil consultante actuaría en Canarias a través de dos establecimientos permanentes.

Dada la respuesta contenida en el párrafo anterior, no procede contestar a la siguiente cuestión planteada: *¿En caso de disponer de un solo EP cuál debería ser su dirección en Canarias?*

Respecto a la pregunta de *¿En caso de disponer de dos EP, debería presentarse dos declaraciones del IGIC?,* y suponiendo que se refiere a las autoliquidaciones periódicas, el artículo 57.7 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:

"*7. La autoliquidación periódica será única para cada empresario o profesional en cada período de liquidación, salvo en los supuestos siguientes:*

a) Cuando el sujeto pasivo viniera realizando una actividad acogida al régimen simplificado, e inicie durante el año otra susceptible de acogerse a este régimen, y renuncie al régimen especial por esta última actividad.

b) Cuando el sujeto pasivo viniera realizando una actividad acogida al régimen simplificado y comience durante el año en curso actividades sujetas y no exentas no acogidas a los regímenes especiales de la agricultura y ganadería y de comerciantes minoristas.

c) Cuando el sujeto pasivo viniera realizando una actividad incompatible con el régimen simplificado, en los términos previstos en el párrafo tercero de la letra a) del número 3 del artículo 13 del presente Reglamento, e iniciara actividades acogidas a este régimen especial y no hubiese renunciado al mismo.

En los casos anteriores, el sujeto pasivo presentará durante el resto de ese año las autoliquidaciones periódicas por la nueva actividad, y las autoliquidaciones específicas del régimen simplificado por las actividades que viniera realizando en este régimen.

d) En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados en el apartado anterior, dos autoliquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

En este caso, cuando la autoliquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso arroje un saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo podrá compensarse en la autoliquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a dicha declaración.

En caso de que el sujeto pasivo no opte por la compensación prevista en el párrafo anterior, el saldo a su favor que arroje la autoliquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución. En caso de que el sujeto pasivo opte por la indicada compensación, el saldo a su favor que arroje la autoliquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a la declaración del concurso, una vez practicada la compensación mencionada, estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución.

e) El titular del centro directivo competente en materia tributaria podrá autorizar la presentación conjunta, en un solo documento, de las autoliquidaciones correspondientes a diversos empresarios o profesionales, en los supuestos y con los requisitos que en cada autorización se establezcan.

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será de seis meses, debiendo entenderse desestimada la solicitud por haber vencido este plazo sin que se haya notificado resolución expresa.

Las autorizaciones otorgadas podrán revocarse en cualquier momento."

Conforme a este precepto y no siendo de aplicación ninguna de las excepciones, la entidad mercantil consultante deberá presentar una sola autoliquidación por período de liquidación.

Cuestión distinta es que la entidad mercantil consultante en la declaración censal de comienzo que estaría obligado a presentar, conforme al artículo 59.1.a) de la Ley 20/1991 y el artículo 132.1 y 2 del Reglamento de gestión, tendría que comunicar, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 130 y 133.2 del Reglamento de gestión, entre otros datos, el domicilio del establecimiento permanente principal en las Islas Canarias.

La Disposición adicional tercera del Reglamento de gestión define el establecimiento permanente principal es los siguientes términos:

> "*A los efectos de lo establecido en este Reglamento, se entenderá por establecimiento permanente principal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios en Canarias. Cuando de acuerdo con este criterio no pueda determinarse el mismo, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material en Canarias.*
>
> *Si no se puede determinar el establecimiento permanente principal por los criterios establecidos en el párrafo anterior, se entenderá que éste se encuentra en la isla donde realice el mayor volumen de sus operaciones en Canarias*."

Analicemos a continuación el segundo bloque de cuestiones formuladas por la entidad mercantil consultante que consta de un único interrogante: *¿La consultante deberá repercutir IGIC por las prestaciones de contratos de mantenimiento a empresarios y 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*".

Debemos distinguir dos supuestos:

a) 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."

Conforme a este precepto, el servicio de mantenimiento de vehículos estará sujeto al IGIC únicamente cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, en Canarias, del empresario o profesional que ha contratado el servicio de mantenimiento. La sujeción, en su caso, al IGIC sería con independencia de dónde se desarrollaría materialmente el mantenimiento del vehículo.

Tratándose de servicios en los que intervienen los establecimientos permanentes, la entidad mercantil consultante se considerará establecida en Canarias conforme a lo dispuesto en el artículo 19.3 de la Ley 20/1991, siendo el sujeto pasivo obligado a declarar las cuotas devengadas a través de las autoliquidaciones periódicas que estaría obligada a presentar.

b) Cuando el destinatario es un particular

El artículo 17.Tres.Uno.8.b) de la Ley 20/1991 dispone:

"*Tres. Reglas especiales.*

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

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:

(...)

b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.

(...)"

Conforme a este regla especial y puesto que los servicios derivados del contrato de mantenimiento de los vehículos se realizan materialmente en Canarias, la prestación de servicio se encontrará sujeta al IGIC en todo caso, siendo el sujeto pasivo obligado a declarar las cuotas devengadas a través de autoliquidaciones periódicas.

Examinemos a continuación el tercer bloque de cuestiones que plantea la entidad mercantil consultante: *¿Las facturas recibidas de talleres canarios relacionadas con los contratos de mantenimiento o las facturas de recambios cuya gestión administrativa sea*

llevada por los medios humanos y materiales de los que dispondría la entidad mercantil consultante en Canarias, estarán sujetas al IGIC? ¿Las facturas recibidas de otros proveedores establecidos en Canarias por bienes y servicios cuya gestión administrativa sea llevada a cabo desde Península (determinados recambios, facturas de telefonía, etc.) deberán tratarse cómo entregas a no establecidos, no sujetas al IGIC por reglas de localización en el caso de los servicios?

Respecto al primer interrogante (¿*Las facturas recibidas de talleres canarios relacionadas con los contratos de mantenimiento o las facturas de recambios cuya gestión administrativa sea llevada por los medios humanos y materiales de los que dispondría la entidad mercantil consultante en Canarias, estarán sujetas al IGIC?),* la regla general de tributación de las prestaciones de servicios (artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991) entre empresarios o profesionales consiste en su localización donde se ubique la sede de actividad o establecimiento permanente que tenga la condición de destinataria de la prestación.

La cuestión, por tanto, es determinar sí el servicio prestado por los talleres oficiales a la entidad mercantil consultante tienen o no como destino los establecimientos permanentes en el territorio de aplicación del IGIC de la entidad mercantil consultante. Dicho de otra manera, si el servicio adquirido está vinculado o no con los establecimientos permanentes en Canarias de la entidad mercantil consultante.

La determinación de la forma o de los criterios a partir de los cuales se puede considerar vinculada una prestación de servicios a la sede de la actividad de un empresario o profesional o a un establecimiento permanente es una cuestión relevante, por las consecuencias que ello supone según la regla de localización que resulte aplicable. Por tanto, debe analizarse si existe o no vinculación de los servicios prestados por los talleres con los establecimientos permanentes en Canarias de la entidad mercantil consultante, y considerar, conforme a ello, si la prestación de servicio de talleres se encuentra o no sujeta al IGIC.

Aunque Canarias queda fuera del ámbito territorial de aplicación del sistema común del IVA (artículo 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91), una materia donde debe existir plena identificación entre la regulación del IGIC y del IVA es en las reglas de localización del hecho imponible, precisamente para evitar o dobles o nulas tributaciones; por ello, resulta relevante acudir a la normativa comunitaria relativa a la identificación del destinatario del servicio.

El artículo 22 del Reglamento de Ejecución (UE) Nº 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, incluido en la Subsección referida al lugar de establecimiento del cliente, dispone:

> *"1. Para identificar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio, el prestador examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado.*
>
> *Si la naturaleza y la utilización del servicio prestado no le permiten identificar el*

establecimiento permanente al que se presta el servicio, el prestador, al identificar dicho establecimiento permanente, examinará en particular si el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente y que este le haya comunicado identifican al establecimiento permanente como cliente del servicio y si el establecimiento permanente es la entidad que abona el servicio.

Cuando no se pueda determinar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio con arreglo a los párrafos primero y segundo del presente apartado o cuando los servicios contemplados en el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE se presten a un sujeto pasivo en virtud de un contrato que cubra uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente estableció la sede de su actividad económica.

2. La aplicación del presente artículo se entenderá sin perjuicio de las obligaciones del cliente."

Comprobamos que existe un criterio principal (naturaleza y utilización del servicio) y que en caso de que dicho criterio no permita identificar el establecimiento permanente al que se le presta el servicio, entra en juego el criterio secundario que se recoge en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 22 que nos ocupa. Si con los criterios citados no se llega a un resultado satisfactorio se aplica la regla residual: el destino del servicio es la sede de la actividad económica del empresario o profesional adquirente.

El criterio principal cumple dos funciones:

- Permite desvincular los servicios de la sede de la actividad del cliente, de manera que aunque el servicio se haya contratado por la misma si el servicio se recibe y utiliza por un establecimiento distinto, será dicho establecimiento el que determine su localización.

- Desvinculado el servicio de la sede de la actividad, su localización efectiva se producirá en el establecimiento permanente que lo utilice para sus propias necesidades, o en otras palabras el establecimiento permanente que la consume.

En el caso expuesto, la entidad mercantil consultante adquiere un servicio de taller derivado de la ejecución de un servicio de mantenimiento de vehículos cuya ordenación se realiza con los medios o factores materiales y/o humanos adscritos a los establecimientos permanentes. Existe, a juicio de este centro directivo, una utilización o consumo del servicio de taller por parte del establecimiento permanente.

Serán, por tanto, los establecimientos permanentes en Canarias los que se hayan de considerar como destinatarios del servicio. Derivado de este hecho y conforme a regla general de localización recogida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estará sujeta al IGIC el servicio prestado por los talleres oficiales a la entidad mercantil consultante.

Dentro del tercer bloque de cuestiones formuladas por la entidad mercantil consultante, y respecto al segundo interrogante planteado (*¿Las facturas recibidas de otros proveedores establecidos en Canarias por bienes y servicios cuya gestión administrativa sea llevada a cabo desde Península (determinados recambios, facturas de telefonía, etc.) deberán tratarse cómo entregas a no establecidos, no sujetas al IGIC por reglas de localización en el caso de los servicios*?), una adecuada contestación requiere diferenciar la adquisición de bienes por una parte y, por otra parte, la adquisición de servicios.

Las reglas de localización de las entregas de bienes (artículo 16 de la Ley 20/1991) nada tienen que ver respecto a si la entidad mercantil consultante se encuentra o no establecida en Canarias o dónde se lleva a cabo la gestión administrativa de la adquisición, sino, con carácter general y tratándose de bienes muebles, con el territorio donde los bienes se ponga a disposición del adquirente, o, tratándose de bienes que hayan de ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, en el territorio donde se inicie el transporte.

Respecto a la adquisición de servicios, la gestión administrativa de la adquisición desde la sede en la Península puede ser un elemento a contemplar para la determinación del destinatario del servicio y, por ende, el territorio de localización, cuando el criterio principal previsto en el artículo 22 del Reglamento de Ejecución (UE) Nº 282/2011, y que antes hemos analizado, no resulta aplicable.

Por último, la entidad mercantil consultante plantea: *En cuanto a la compra-venta ocasional de vehículos usados o en cualquier otra operación excepcional sujeta al IGIC en las que no intervinieses los medios humanos y materiales de los que dispondría la entidad mercantil consultante en Canarias ¿La devolución del IGIC soportado debería solicitarse a través del procedimiento para no establecidos?*

El artículo 48.1 de la Ley 20/1991, regulador de la devolución a personas no establecidas en las Islas Canarias, dispone:

> *"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, incluida la carga impositiva implícita, realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.*
> *A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera su solicitud."*

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

> *"A los efectos de lo establecido en el artículo 48 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al período anual o trimestral inmediatamente anteriores.*
>
> *No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un período de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.*
>
> *El plazo para la presentación de las referidas solicitudes será de seis meses, a partir del último día del período a que se refieran."*

Partiendo de que la entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias por disponer de establecimientos permanente y realiza operaciones que dan derecho a la deducción, la cuestión planteada radica en cómo recupera la cuota del IGIC soportada por la sede en la Península de la entidad mercantil consultante.

Con carácter general, la recuperación de las cuotas del IGIC soportadas, incluidas las soportadas por la sede en la Península, lo realizaría la entidad mercantil consultante vía ejercicio del derecho a la deducción a través de las autoliquidaciones periódicas que está obligada a presentar la entidad mercantil consultante. Todo ello conforme a lo establecido en artículo 33.3 de la Ley 20/1991.

Con carácter excepcional, la entidad mercantil consultante, para recuperar las cuotas del IGIC soportadas tanto por los establecimientos permanentes como por la sede en Península, deberá acudir a la vía del procedimiento de devolución previsto en el citado artículo 48, si durante el plazo del año o trimestre a que se refiera su solicitud de devolución, los establecimientos permanentes no han realizado ninguna entrega de bien o prestación de servicio.

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

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- De acuerdo con lo manifestado por la entidad mercantil consultante, se encuentra establecida en Canarias por disponer de dos establecimientos permanentes.

- El servicio de mantenimiento de vehículos que presta a otros empresarios o profesionales estará sujeto al IGIC únicamente cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, en Canarias, del empresario o profesional adquirente del servicio. La sujeción, en su caso, al IGIC sería con independencia de dónde se desarrollaría materialmente el mantenimiento del vehículo.

- El servicio de mantenimiento de vehículos a particulares que presta materialmente en Canarias estará sujeto, en todo caso, al IGIC.

- En los servicios de mantenimiento sujetos al IGIC en los que intervienen los establecimientos permanentes, se entenderá que la entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias, siendo sujeto pasivo con obligación de declarar las cuota del IGIC devengadas a través de las correspondientes autoliquidaciones periódicas.

- Está sujeta al IGIC el servicio prestado por los talleres oficiales a la entidad mercantil consultante, dado que tiene como destino los establecimientos permanentes en Canarias.

- En una adquisición por parte de la entidad mercantil consultante de un bien sujeta al IGIC se entiende que los establecimientos permanentes han soportado por repercusión directa la cuota del IGIC cuando los bienes son utilizadas o consumidas por el establecimiento permanente, con independencia de que la gestión administrativa de la adquisición sea llevada a cabo por la sede en la Península de la entidad mercantil consultante.

- Si el servicio está sujeto al IGIC porque tiene como destino alguno de los establecimientos permanentes en Canarias de la entidad mercantil consultante, deberá tratarse como servicio adquirido por un establecido en Canarias. Si el servicio está no sujeto al IGIC porque tiene como destino la sede en la Península de la entidad mercantil consultante, deberá tratarse como un servicio adquirido por un no establecido en Canarias.

- Tratándose de un empresario o profesional que actúa en Canarias mediante establecimientos permanente, podrá recuperar de las cuotas del IGIC soportadas, incluidas las soportadas por la sede en la Península, a través de su deducción en las autoliquidaciones periódicas que está obligado a presentar.

- La entidad mercantil consultante deberá acudir a la vía de la devolución a personas no establecidas cuando se den las circunstancias previstas en el párrafo segundo del artículo 48.1 de la Ley 20/1991, pudiendo solicitar la devolución tanto de las cuotas soportadas por los establecimientos permanentes como los soportados por la sede en la Península.

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, 30 de marzo de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo