Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1474 (07/03/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 14.7 Ley 20/1991 Art. 17.Uno Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno.2 Ley 20/1991 Art. 25 Ley 20/1991 Art. 27.1.4º Ley 20/1991 Art. 27.1.1º.q) Ley 20/1991 D.A:Octava.Uno.3 Ley 20/1991 Art. 31 RD. 2538/1994 Art. 52 RD. 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La empresa consultante manifiesta que desarrolla los siguientes servicios de transporte de mercancías a establecidos y no establecidos en las Islas Canarias:

- Transporte marítimo y/o aéreo de la Península a las Islas Canarias.
- Honorarios por despacho de la importación y almacenaje.
- Transporte marítimo, aéreo y/o terrestre en las Islas Canarias.

Se consulta por la sujeción al IGIC de dichas prestaciones de servicio y el modo de prueba y/o justificantes que las empresas deben aportar para saber si están o no establecidos.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Los servicios de transporte de mercancías por vía marítima, aérea o terrestre estarán sujetos al IGIC cuando su destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el ámbito de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica, o tenga en e! 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.

Tratándose de servicios de transporte de mercancías cuyo destinatario no sea empresario o profesional, estarán sujetos al IGIC por la parte del trayecto que discurra en el territorio de aplicación del Impuesto.

Estas reglas serán aplicables tanto al transporte aéreo/marítimo de la Península a Canarias como al que se produzca íntegramente en las Islas Canarias, incluido el transporte terrestre.

Segundo.- Los servicios de despacho a la importación y de almacenaje estarán sujetos al IGIC cuando su destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el ámbito de

aplicación del impuesto 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 en los términos señalados en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991.

También estarán sujetos al IGIC los servicios de almacenaje y despacho a la importación prestados por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, es decir, los prestados por el consultante, cuyo destinatario no sea un empresario o profesional en los términos señalados en el número 2° del citado artículo 17.Uno de la Ley 20/1991.

Tercero.- En el caso de importaciones de bienes, con independencia de que las prestaciones de servicios de transporte de mercancías, despacho de aduanas o almacenaje estén o no sujetas al IGIC, su contraprestación formará parte obligatoriamente de la base imponible del IGIC de la importación de bienes a que corresponda.

Cuarto.- Respecto a los medios de prueba, el consultante deberá estimar la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas o indicios que puedan permitir conocer que su cliente se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y que además es destinatario de los servicios de transporte objeto de consulta, a efectos de la aplicación de las reglas de localización de servicios establecidas en el artículo 17 de la Ley 20/1991. En tal sentido, la legislación aplicable no establece ninguna presunción legal ni este Centro Directivo puede limitar los medios de prueba al alcance del consultante.

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

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

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

PRIMERO.- La empresa consultante manifiesta que desarrolla los siguientes servicios de transporte de mercancías a establecidos y no establecidos en las Islas Canarias:

- Transporte marítimo y/o aéreo de la Península a las Islas Canarias.
- Honorarios por despacho de la importación y almacenaje.
- Transporte marítimo, aéreo y/o terrestre en las Islas Canarias.

Se consulta por la sujeción al IGIC de dichas prestaciones de servicio y el modo de prueba y/o justificantes que las empresas deben aportar para saber si están o no establecidos.

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

"En contestación a su escrito, ..., relativo al tratamiento que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, han de recibir, en relación con los servicios de transporte de mercancías por vía marítima y aérea entre las Islas Canarias y la Península, despacho a la importación y almacenaje y transporte, marítimo, aéreo y terrestre en las Islas Canarias prestados por una entidad canaria a empresarios establecidos y no establecidos en las Islas Canarias, esta Subdirección General, en el ámbito de sus competencias, le informa de lo siguiente:

Primero.- La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios que presta dicha entidad en el territorio de aplicación del Impuesto deberá realizarse conforme a las reglas de localización de servicios contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29)

En este sentido, el artículo 69.Uno, número 1° de la Ley establece:

"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:

l°. 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

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

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

permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

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

Segundo.- Por su parte, el artículo 70.Uno.2° establece que 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 se define en el artículo 3 de esta Ley:

(...)

b) Los de transporte de bienes distintos de los referidos en el artículo 72 de esta Ley cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal. ".

El artículo 72.Uno dispone lo siguiente:

"Los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal se considerarán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se inicien en el mismo. ".

En consecuencia, los servicios de transporte de mercancías por vía marítima, aérea o terrestre estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando su 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 e! 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.

Tratándose, de servicios de transporte de mercancías cuyo destinatario no sea empresario o profesional, distinto de los transportes intracomunitarios, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido por la parte del trayecto que discurra en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, los servicios de despacho a la importación y de almacenaje estarán igualmente sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando su 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 en los términos señalados en el número 1° del artículo 69.Uno de la Ley.

También estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de almacenaje y despacho a la importación prestados por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto cuyo destinatario no sea un empresario o profesional en los términos señalados en el número 2° del citado artículo 69.Uno de la Ley.

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

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

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de las exenciones que pudieran ser de aplicación, en su caso, a los transportes y servicios accesorios vinculados con tráficos internacionales de mercancías en determinados supuestos.

Tercero.- Respecto de la prueba o justificación de que un empresario o profesional se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

El artículo 84. Dos de la Ley 37/1 992 establece lo que sigue:

"Dos.- 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. ".

Por su parte, el artículo 69, apartado tres de la Ley 37/1992, establece que a efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente "cualquier lugar fijo 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.

t) 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 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 NS y de 28 de junio de 2007, asunto C-73106, 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.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

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

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

(DOUE de 23 de marzo) dispone en su artículo 11 lo siguiente:

"1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/1 12/CE se entenderá por establecimiento permanente cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propia de dicho establecimiento.

El referido artículo 10 establece, en relación con la sede de actividad, lo siguiente:

"1. A efectos de la aplicación de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, el lugar en el que un sujeto pasivo tiene la sede de su actividad económica será el lugar en el que se ejercen las funciones de administración central de la empresa.

2. Con el fin de determinar el lugar mencionado en el apartado 1 se tendrán en cuenta el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección.

Cuando estos criterios no permitan determinar con certeza el lugar en el que radica la sede de la actividad económica, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.

3. Una simple dirección postal no podrá considerarse sede de la actividad económica de un sujeto pasivo. ".

Debe tenerse en cuenta, que el mero hecho de disponer de un número de identificación fiscal a efectos del IVA no es suficiente para considerar que un sujeto pasivo esta establecido.

En este sentido, el número 3 del artículo 11 del Reglamento de Ejecución dispone que "el hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente. ".

Por otra parte, será también necesario que el establecimiento permanente sea destinatario del servicio. En este sentido, el artículo 53.1, del referido Reglamento de Ejecución establece:

"1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga. ".

La determinación de cuándo un establecimiento permanente distinto de la sede de actividad interviene en la realización de una operación debe hacerse a la luz del citado Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011. El artículo 53.2 de esta norma establece lo siguiente:

"2. Cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 bis, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la

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

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

realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

No obstante, en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario. '

Por su parte, el artículo 54 del Reglamento de Ejecución establece que "cuando un sujeto pasivo haya establecido la sede de su actividad económica en el territorio del Estado miembro en que se adeude el Impuesto, el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE no será de aplicación, intervenga o no tal sede en la entrega de bienes o la prestación de servicios que efectúe en ese Estado miembro.".

En todo caso, en relación con los medios de prueba que acrediten que un empresario o profesional se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, debe tenerse en cuenta que el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

A estos efectos, habrá que considerar lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título 1 del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título 1 del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En consecuencia, deberá estimarse la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas o indicios que puedan permitir conocer que el cliente de la consultante se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y que además es destinatario de los servicios de transporte objeto de consulta, a efectos de la aplicación de las reglas de localización de servicios establecidas en la Directiva 2006/112/CE y en la Ley 37/1992."

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

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

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

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

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

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

El mismo artículo 17 de la Ley 20/1991 enumera una serie de reglas especiales de localización, entre ellas, en su número Tres.Uno.2, la siguiente:

"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:

(...)

b) Los de transporte de bienes cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal."

En consecuencia, los servicios de transporte de mercancías por vía marítima, aérea o terrestre estarán sujetos al IGIC cuando su 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 e! 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.

Tratándose, de servicios de transporte de mercancías cuyo destinatario no sea empresario o profesional, estarán sujetos al IGIC por la parte del trayecto que discurra en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, los servicios de despacho a la importación y de almacenaje estarán igualmente sujetos al IGIC cuando su 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 en los términos señalados en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991.

También estarán sujetos al IGIC los servicios de almacenaje y despacho a la importación prestados por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto

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

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

cuyo destinatario no sea un empresario o profesional en los términos señalados en el número 2 del citado artículo 17.Uno de la Ley 20/1991.

CUARTO.- Con independencia de la sujeción o no al IGIC de los servicios de transporte, almacenaje y despacho de importación, en el caso de importaciones de bienes en las Islas Canarias dichos gastos formarán parte de la base imponible del IGIC. En concreto, el artículo 25 de la Ley 20/1991 establece la regla general para la determinación de la base imponible en las importaciones de bienes en el IGIC en los siguientes términos:

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

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

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

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

El artículo 52 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante Real Decreto 2538/1994) añade lo siguiente:

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

1º. Cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación, con excepción del propio Impuesto General Indirecto Canario, el Arbitrio sobre la Producción e Importación, los derechos de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías y los Impuestos Especiales.

2º. Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes,

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

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

transportes y seguros que se produzcan desde la entrada en las Islas Canarias hasta el primer lugar de destino en el interior de dichos territorios.

En particular, se comprenden entre los mencionados gastos los siguientes:

a) Las tasas correspondientes a la explotación de obras y servicios de puertos y aeropuertos.

b) Las tarifas por servicios generales y específicos de puertos y aeropuertos.

c) Las tasas por servicios de reconocimiento de los bienes importados (sanitarios, veterinarios, comerciales, etc.).

d) Las tasas legalmente exigibles relativas a la obtención de los documentos necesarios para hacer los despachos de importación.

e) Los intereses por pago diferido a cargo del importador.

f) Los honorarios de profesionales que intervengan en las importaciones, como los de Agentes de Aduana, Comisionistas y Transitarios de Aduanas.

g) Los transportes, seguro, descarga, manipulación, pesaje, medida, almacenaje, custodia, estacionamiento y demás que se produzcan hasta la descarga en el primer lugar de destino.

2. A los efectos de este Reglamento se considerará:

a) Valor en Aduana, el contenido en el Reglamento (CEE) número 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario.

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

El artículo 14.7 de la Ley 20/1991 establece la siguiente exención:

"Las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 10 de esta Ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2º del artículo 25º de esta Ley."

El artículo 31 del Real Decreto 2538/1994 desarrolla las exenciones de las prestaciones de servicios relacionadas con las importaciones citadas en el párrafo anterior disponiendo que:

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

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

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

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

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

El Anexo I, número 2, apartado 1º de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo reducido del 2 por 100 del IGIC en las prestaciones de servicio de transporte terrestre. El artículo 27.1.1º.q) de la misma Ley establece la aplicación del tipo cero del IGIC en los transportes de viajeros y mercancías por vía marítima o aérea entre las islas del Archipiélago Canario.

QUINTO.- Respecto a los medios de prueba y/o justificantes necesarios para justificar si los destinatarios de las operaciones se encuentran o no establecidos en las Islas Canarias, este Centro Directivo asume plenamente lo manifestado en el informe emitido por la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Economía y Hacienda acerca de dicha materia, por la se reproduce en su integridad lo ya manifestado en dicho informe, es decir, debe tenerse en cuenta que el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

A estos efectos, habrá que considerar lo establecido en relación con la prueba en el Capítulo V del Título I del Libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los Capítulos V y VI del Título I del Libro II de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En consecuencia, deberá estimarse la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas o indicios que puedan permitir conocer que el cliente de la consultante se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y que además es destinatario de los servicios de transporte objeto de consulta, a efectos de la aplicación de las reglas de localización de servicios establecidas

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

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

en el artículo 17 de la Ley 20/1991.

A tal efecto, el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 define el concepto de Establecimiento permanente como "*cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.*

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."

SEXTO.- Conforme a lo expuesto en los apartados anteriores, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Los servicios de transporte de mercancías por vía marítima, aérea o terrestre estarán sujetos al IGIC cuando su destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el ámbito de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica, o tenga en e! 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.

Tratándose de servicios de transporte de mercancías cuyo destinatario no sea empresario o profesional, estarán sujetos al IGIC por la parte del trayecto que discurra en el territorio de aplicación del Impuesto.

Estas reglas serán aplicables tanto al transporte aéreo/marítimo de la Península a Canarias como al que se produzca íntegramente en las Islas Canarias, incluido el transporte terrestre.

Segundo.- Los servicios de despacho a la importación y de almacenaje estarán sujetos al IGIC cuando su destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el ámbito de aplicación del impuesto 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 en los términos señalados en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991.

También estarán sujetos al IGIC los servicios de almacenaje y despacho a la importación prestados por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, es decir, los prestados por el consultante, cuyo destinatario no sea un empresario o profesional en

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

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

los términos señalados en el número 2° del citado artículo 17.Uno de la Ley 20/1991.

Tercero.- En el caso de importaciones de bienes, con independencia de que las prestaciones de servicios de transporte de mercancías, despacho de aduanas o almacenaje estén o no sujetas al IGIC, su contraprestación formará parte obligatoriamente de la base imponible del IGIC de la importación de bienes a que corresponda.

Cuarto.- Respecto a los medios de prueba, el consultante deberá estimar la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas o indicios que puedan permitir conocer que su cliente se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y que además es destinatario de los servicios de transporte objeto de consulta, a efectos de la aplicación de las reglas de localización de servicios establecidas en el artículo 17 de la Ley 20/1991. En tal sentido, la legislación aplicable no establece ninguna presunción legal ni este Centro Directivo puede limitar los medios de prueba al alcance del consultante.

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, 7 de marzo de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván

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

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