PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Artículo 17.1 Ley 20/1991 Artículo 30 Ley 20/1991 Artículo 31 Ley 20/1991 Artículo 48 Ley 20/1991 Artículo 88.2º Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: La sociedad consultante manifiesta que su actividad consiste, principalmente, en el arrendamiento de vehículos sin conductor a largo plazo (añade que dicha actividad comúnmente se denomina "renting" de vehículos), siendo sus principales clientes empresas de arrendamiento a corto plazo que arriendan a la consultante flotas de vehículos para destinarlas a su actividad.

En el marco de la mencionada actividad, la consultante se plantea implantar en territorio insular la siguiente operativa, que ya viene utilizando en la Península hace tiempo:

- La consultante adquirirá vehículos a motor (turismos) con la finalidad de cederlos en arrendamiento a sus clientes por un período de seis meses.

- Los vehículos adquiridos en el marco de operaciones de compra globales a las principales marcas del sector serán introducidos en territorio canario por el transmitente, quien liquidará, en ese momento, en la aduana, los aranceles que, en su caso procedan y el IGIC devengado en la importación.

- La consultante no dispone en la actualidad ni dispondrá de infraestructura alguna en territorio canario, teniendo en cuenta que la misma no resulta en absoluto necesaria para su actividad, que se desarrollará, como ocurre hasta el momento, desde su sede social.

- Los clientes de la consultante, arrendadores de vehículos a corto plazo (añade el consultante que se trata de los comúnmente denominados "rent a car"), son entidades establecidas en Canarias a efectos del IGIC.

A continuación el consultante realiza un análisis sobre la sujeción al IGIC de la entrega de los vehículos, describiendo que serán importados por el fabricante/distribuidor de los mismos, que se hará cargo de la totalidad de las gestiones relativas a la expedición de los mismos desde la Península y su introducción en las Islas, liquidando en este último momento los aranceles, tasas e impuestos que se devenguen en tal momento. De acuerdo con lo anterior – afirma el consultante – el IGIC devengado a la importación será satisfecho por el transmitente de los vehículos. Consecuentemente, la entrega de los vehículos se efectuaría por el proveedor (fabricante/distribuidor) a la consultante en territorio canario.

A continuación se mencionan los artículos 3.1 y 16.2 de la Ley 20/1991, de acuerdo con los cuales, a juicio del consultante, nos encontraríamos en una entrega interior de bienes, realizada por el importador de los bienes en territorio canario, que son puestos a disposición del adquirente en dicho territorio y que debieran ser localizados, conforme a lo anterior, en Canarias a efectos de IGIC y, consecuentemente, sujetas a dicho tributo.

En relación a la situación del consultante a efectos del IGIC debe tenerse en cuenta que su único vínculo con dicho territorio y la única actividad relacionada con el mismo será la del

mencionado arrendamiento de flotas a compañías dedicadas a la actividad del "rent-a-car" establecidas en dicho territorio.

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley 20/1991, en ausencia de norma específica en relación con los servicios de arrendamiento de vehículos (y encontrándose, de hecho, específicamente excluidos de la norma relativa al arrendamiento de bienes muebles corporales, que se localizan en sede de destinatario, según el artículo 17.2.5º.j), afirma el consultante que cabe concluir que, a tales servicios, les resultará de aplicación la norma general de localización de servicios contenida en el mencionado artículo 17.1, el cual reproduce textualmente en el escrito de consulta.

Sobre la base de la definición de establecimiento permanente, y en ausencia de cualquier tipo de infraestructura del consultante en territorio canario, por resultar absolutamente innecesario para el desarrollo de su actividad, manifiesta el consultante que debe tenerse en cuenta que la suscripción de los contratos debe en su sede social, sita en territorio peninsular sin requerirse para ello ninguna sede en Canarias, por lo que se afirma que la consultante tendría la consideración de no establecida en territorio canario.

De acuerdo con todo lo anterior, y teniendo en cuenta que, como se ha mencionado, la consultante tendría, a su juicio, la consideración de no establecida en territorio canario en aplicación de la mencionada regla general de localización, los servicios de arrendamiento de vehículos prestados por la consultante debieran considerarse localizados en el territorio en el que se ubica su sede, es decir, en territorio peninsular y sujetos, en consecuencia, al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

A continuación, la consultante cita una contestación de esta Dirección General de Tributos a consulta tributaria de fecha 23 de junio de 2006 (sic) (se refiere el consultante a la consulta, número 823, de fecha 23 de junio de 2003), en la que se manifestó lo siguiente:

"Respecto a los demás supuestos planteados en la consulta, el servicio de intermediación – ya sea en nombre y por cuenta ajena, o en nombre propio y por cuenta ajena- realizada por una entidad mercantil radicada en Canarias respecto a servicios de alquiler de vehículos automóviles, se localiza, en ambos casos, donde se entienda prestado el mencionado servicio de alquiler de vehículos. Al servicio de alquiler de vehículos le es aplicable la regla general de localización prevista en el artículo 17.1 de la Ley 20/1991, es decir ***, donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste, o donde radique el establecimiento permanente desde el que preste en servicio, si dispusiese de varios, tanto en territorio de aplicación del Impuesto, como fuera de éste.*** *Por ello, el servicio de intermediación, -tanto en nombre y por cuenta ajena, al vincularse la localización de esta intermediación a la localización de la prestación del servicio principal de alquiler, como el efectuado en nombre propio, al entenderse este servicio como directamente prestado por el intermediario-, realizada por una entidad mercantil radicada en Canarias respecto al servicio de alquiler de vehículos automóviles se entenderá localizada en Canarias, y por tanto sujeta al IGIC, cuando la prestación de servicios de alquiler de vehículos se preste desde una sede del prestador en Canarias. (...). Si la prestación de servicios de alquiler de vehículos automóviles se presta desde una sede del prestador situado fuera de Canarias, el servicio de intermediación –tanto en nombre y por cuenta ajena, como en nombre propio- está no sujeto al IGIC. "*

Sobre la base de todo lo anterior, se afirma en el escrito presentado que la entrega de los vehículos adquiridos por la entidad consultante se encontraría sujeta a IGIC, por lo que la entidad soportaría, con motivo de tal adquisición, las cuotas correspondientes por tal tributo, sin que la recuperación de tales importes resulte posible mediante su compensación con IGIC repercutido

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

alguno, a través de las autoliquidaciones periódicas, pues, en su calidad de no establecido en dicho territorio, no repercutirá IGIC alguno ni presentará, consecuentemente, autoliquidaciones periódicas.

Teniendo en cuenta que tales importes serán soportados por la consultante como consecuencia del desarrollo de su actividad empresarial de arrendamiento de vehículos sin conductor, actividad a la que se afectarán totalmente los vehículos adquiridos – lógicamente-, entiende la consultante que el procedimiento de recuperación del IGIC soportado debiera ser el establecido en el artículo 48, por el que se regulan las devoluciones a personas no establecidas en las Islas Canarias.

De conformidad con el mencionado artículo, la devolución resultará procedente, en la medida en que, presupuesta la afectación de los bienes a la actividad empresarial, se cumplan los siguientes requisitos… (se reproduce textualmente a continuación el artículo 48.2 de la Ley 20/1991).

Termina la consultante su escrito haciendo las siguientes consideraciones:

- la consultante es una entidad establecida en la Península

- la consultante desarrolla en Península actividades empresariales sujetas a IVA.

- la consultante no realizará en territorio canario ninguna operación sujeta al IGIC.

De acuerdo con lo anterior, afirma la consultante que parecería que resulta procedente la devolución de cuotas soportadas en Canarias mediante el procedimiento establecido en el artículo 48 de la Ley 20/1991 para personas no establecidas.

La anterior afirmación resulta ser el objeto de la consulta tributaria vinculante presentada por la consultante, quién consulta lo siguiente: ¿Resulta procedente la devolución del IGIC soportado por la consultante mediante el procedimiento previsto para no establecidos en el artículo 48 de la Ley 20/1991?

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Primero.- En la prestación de servicios de alquiler de vehículos sin conductor en régimen de "renting" es de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicio en el IGIC, es decir, la operación se localizará en función de donde se encuentre ubicado el prestador del servicio. Por tanto, al prestarse el servicio por un empresario con sede social en la Península y sin establecimiento permanente en Canarias, dicha operación está no sujeta al IGIC, aunque los vehículos se encuentren en Canarias.

Segundo.- La entidad mercantil no establecida en Canarias podrá ejercitar el derecho a la devolución, a que se refiere el artículo 48 de la Ley 20/1991, de las cuotas de IGIC soportadas por la adquisición de los vehículos de turismo, siempre y cuando los mismos se destinen exclusivamente a su alquiler sin conductor, se cumplan los requisitos temporales y cuantitativos del procedimiento y se posean los documentos justificativos de su derecho.

Este derecho a la devolución es posible aunque tales operaciones de alquiler se encuentren no sujetas al IGIC, dado que de entenderse realizadas en Canarias y tratarse de un sujeto pasivo del IGIC hubieran dado derecho a la deducción de tales cuotas soportadas.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de 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 sociedad consultante manifiesta que su actividad consiste, principalmente, en el arrendamiento de vehículos sin conductor a largo plazo (añade que dicha actividad comúnmente se denomina "renting" de vehículos), siendo sus principales clientes empresas de arrendamiento a corto plazo que arriendan a la consultante flotas de vehículos para destinarlas a su actividad.

En el marco de la mencionada actividad, la consultante se plantea implantar en territorio insular la siguiente operativa, que ya viene utilizando en la Península hace tiempo:

- La consultante adquirirá vehículos a motor (turismos) con la finalidad de cederlos en arrendamiento a sus clientes por un período de seis meses.

- Los vehículos adquiridos en el marco de operaciones de compra globales a las principales marcas del sector serán introducidos en territorio canario por el transmitente, quien liquidará, en ese momento, en la aduana, los aranceles que, en su caso procedan y el IGIC devengado en la importación.

- La consultante no dispone en la actualidad ni dispondrá de infraestructura alguna en territorio canario, teniendo en cuenta que la misma no resulta en absoluto necesaria para su actividad, que se desarrollará, como ocurre hasta el momento, desde su sede social.

- Los clientes de la consultante, arrendadores de vehículos a corto plazo (añade el consultante que se trata de los comúnmente denominados "rent a car"), son entidades establecidas en Canarias a efectos del IGIC.

A continuación el consultante realiza un análisis sobre la sujeción al IGIC de la entrega de los vehículos, describiendo que serán importados por el fabricante/distribuidor de los mismos, que se hará cargo de la totalidad de las gestiones relativas a la expedición de los mismos desde la Península y su introducción en las Islas, liquidando en este último momento los aranceles, tasas e impuestos que se devenguen en tal momento. De acuerdo con lo anterior – afirma el consultante – el IGIC devengado a la importación será satisfecho por el transmitente de los vehículos. Consecuentemente, la entrega de los vehículos se efectuaría por el proveedor (fabricante/distribuidor) a la consultante en territorio canario.

A continuación se mencionan los artículos 3.1 y 16.2 de la Ley 20/1991, de acuerdo con los cuales, a juicio del consultante, nos encontraríamos en una entrega interior de bienes, realizada por el importador de los bienes en territorio canario, que son puestos a disposición del adquirente en dicho territorio y que debieran ser localizados, conforme a lo anterior, en Canarias a efectos de IGIC y, consecuentemente, sujetas a dicho tributo.

En relación a la situación del consultante a efectos del IGIC debe tenerse en cuenta que su único vínculo con dicho territorio y la única actividad relacionada con el mismo será la del mencionado arrendamiento de flotas a compañías dedicadas a la actividad del "rent-a-car" establecidas en dicho territorio.

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley 20/1991, en ausencia de norma específica en relación con los servicios de arrendamiento de vehículos (y encontrándose, de hecho,

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

específicamente excluidos de la norma relativa al arrendamiento de bienes muebles corporales, que se localizan en sede de destinatario, según el artículo 17.2.5º.j), afirma el consultante que cabe concluir que, a tales servicios, les resultará de aplicación la norma general de localización de servicios contenida en el mencionado artículo 17.1, el cual reproduce textualmente en el escrito de consulta.

Sobre la base de la definición de establecimiento permanente, y en ausencia de cualquier tipo de infraestructura del consultante en territorio canario, por resultar absolutamente innecesario para el desarrollo de su actividad, manifiesta el consultante que debe tenerse en cuenta que la suscripción de los contratos debe en su sede social, sita en territorio peninsular sin requerirse para ello ninguna sede en Canarias, por lo que se afirma que la consultante tendría la consideración de no establecida en territorio canario.

De acuerdo con todo lo anterior, y teniendo en cuenta que, como se ha mencionado, la consultante tendría, a su juicio, la consideración de no establecida en territorio canario en aplicación de la mencionada regla general de localización, los servicios de arrendamiento de vehículos prestados por la consultante debieran considerarse localizados en el territorio en el que se ubica su sede, es decir, en territorio peninsular y sujetos, en consecuencia, al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

A continuación, la consultante cita una contestación de esta Dirección General de Tributos a consulta tributaria de fecha 23 de junio de 2006 (sic) (se refiere el consultante a la consulta, número 823, de fecha 23 de junio de 2003), en la que se manifestó lo siguiente:

"Respecto a los demás supuestos planteados en la consulta, el servicio de intermediación –ya sea en nombre y por cuenta ajena, o en nombre propio y por cuenta ajena- realizada por una entidad mercantil radicada en Canarias respecto a servicios de alquiler de vehículos automóviles, se localiza, en ambos casos, donde se entienda prestado el mencionado servicio de alquiler de vehículos. Al servicio de alquiler de vehículos le es aplicable la regla general de localización prevista en el artículo 17.1 de la Ley 20/1991, es decir ***, donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste, o donde radique el establecimiento permanente desde el que preste en servicio, si dispusiese de varios, tanto en territorio de aplicación del Impuesto, como fuera de éste.*** *Por ello, el servicio de intermediación, -tanto en nombre y por cuenta ajena, al vincularse la localización de esta intermediación a la localización de la prestación del servicio principal de alquiler, como el efectuado en nombre propio, al entenderse este servicio como directamente prestado por el intermediario-, realizada por una entidad mercantil radicada en Canarias respecto al servicio de alquiler de vehículos automóviles se entenderá localizada en Canarias, y por tanto sujeta al IGIC, cuando la prestación de servicios de alquiler de vehículos se preste desde una sede del prestador en Canarias. (...). Si la prestación de servicios de alquiler de vehículos automóviles se presta desde una sede del prestador situado fuera de Canarias, el servicio de intermediación –tanto en nombre y por cuenta ajena, como en nombre propio- está no sujeto al IGIC. "*

Sobre la base de todo lo anterior, se afirma en el escrito presentado que la entrega de los vehículos adquiridos por la entidad consultante se encontraría sujeta a IGIC, por lo que la entidad soportaría, con motivo de tal adquisición, las cuotas correspondientes por tal tributo, sin que la recuperación de tales importes resulte posible mediante su compensación con IGIC repercutido alguno, a través de las autoliquidaciones periódicas, pues, en su calidad de no establecido en dicho territorio, no repercutirá IGIC alguno ni presentará, consecuentemente, autoliquidaciones periódicas.

Teniendo en cuenta que tales importes serán soportados por la consultante como consecuencia del desarrollo de su actividad empresarial de arrendamiento de vehículos sin conductor, actividad a la que se afectarán totalmente los vehículos adquiridos – lógicamente-, entiende la consultante que el

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

procedimiento de recuperación del IGIC soportado debiera ser el establecido en el artículo 48, por el que se regulan las devoluciones a personas no establecidas en las Islas Canarias.

De conformidad con el mencionado artículo, la devolución resultará procedente, en la medida en que, presupuesta la afectación de los bienes a la actividad empresarial, se cumplan los siguientes requisitos… (se reproduce textualmente a continuación el artículo 48.2 de la Ley 20/1991).

Termina la consultante su escrito haciendo las siguientes consideraciones:

- la consultante es una entidad establecida en la Península

- la consultante desarrolla en Península actividades empresariales sujetas a IVA.

- la consultante no realizará en territorio canario ninguna operación sujeta al IGIC.

De acuerdo con lo anterior, afirma la consultante que parecería que resulta procedente la devolución de cuotas soportadas en Canarias mediante el procedimiento establecido en el artículo 48 de la Ley 20/1991 para personas no establecidas.

La anterior afirmación resulta ser el objeto de la consulta tributaria vinculante presentada por la consultante, quién consulta lo siguiente:

¿Resulta procedente la devolución del IGIC soportado por la consultante mediante el procedimiento previsto para no establecidos en el artículo 48 de la Ley 20/1991?

SEGUNDO.- El artículo 17.1 de la Ley 20/1991 establece la regla general de aplicación para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicio en el IGIC, regla según la cual los servicios se considerarán prestados en el lugar en donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste (apartado 1º) o bien, si el sujeto pasivo ejerce su actividad con habitualidad y simultáneamente en las Islas Canarias y fuera de dicho territorio, se entenderán prestados donde radique el establecimiento permanente desde el que se realice su prestación (apartado 2º).

La consultante manifiesta tener su sede social en la Península, así como que no cuenta con ningún tipo de infraestructura en Canarias, de tal forma que, a efectos del IGIC, y teniendo en cuenta la definición de establecimiento permanente a que se refiere el artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991, se asumirá que no cuenta con establecimiento permanente en las Islas Canarias.

Tal y como acertadamente argumenta la consultante, no es de aplicación en el supuesto planteado la regla especial prevista en el artículo 17.2.5º.A).j) de la Ley 20/1991 para los arrendamientos de bienes muebles corporales, al excluirse expresamente los medios de transporte, lo que obliga a concluir que las prestaciones de servicios consistentes en el alquiler de vehículos sin conductor y alquiler de vehículos sin conductor en régimen de "renting" se considerarán prestadas en el lugar que corresponda según la regla general expresada en el párrafo anterior, es decir, en el lugar en donde esté situado el prestador de los mismos, ya sea la sede de su actividad económica o bien, en su caso, el establecimiento permanente desde el que se presten.

Si bien la consultante manifiesta que su actividad consiste principalmente en el arrendamiento de vehículos sin conductor a largo plazo, tras dicha afirmación califica a la misma como una actividad de "renting". Si se analiza la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas (Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas), el Grupo 854, dedicado al Alquiler de vehículos sin conductor, distingue los epígrafes correspondientes al alquiler de de vehículos sin conductor (epígrafe 854.1) de otro más específico de alquiler de vehículos sin conductor en régimen de "renting" (epígrafe

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

854.2), sin que dicha distinción, a juicio de esta Dirección General de Tributos, resulte relevante a efectos de contestar la cuestión presentada por la consultante, sin perjuicio de lo que se considerará que la actividad desempeñada por la consultante es aquella a que faculta el epígrafe 854.2 citado con anterioridad.

Puede concluirse, en consecuencia, que en la prestación de servicios de alquiler de vehículos sin conductor en régimen de "renting" es de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicio en el IGIC, es decir, la operación se localizará en función de donde se encuentre ubicado el prestador del servicio. Por tanto, al prestarse el servicio por un empresario con sede social en la Península y sin establecimiento permanente en Canarias, dicha operación no se encuentra sujeta al IGIC.

El artículo 48 de la Ley 20/1991 regula el derecho a la devolución a personas no establecidas en Canarias, derecho que subjetivamente se restringe a empresarios y profesionales y que tiene por objeto la devolución de las cuotas satisfechas de IGIC – incluida la carga impositiva implícita en las adquisiciones de bienes a comerciantes minoristas – con arreglo a lo previsto en el citado artículo y en su normativa de desarrollo. El mencionado artículo 48 presenta el siguiente tenor:

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto General Indirecto Canario que hayan satisfecho o, en su caso, les haya sido repercutido en dicho territorio, incluida la carga impositiva implícita en las adquisiciones de bienes a comerciantes minoristas, con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo y en las normas de procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

2. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere el número anterior:

1º.- Que las personas o entidades que pretendan ejercitarlo estén establecidas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea o en Terceros Países siempre que, en este último caso, se acredite la reciprocidad en favor de los empresarios y profesionales establecidos en España.

2º.- Que realicen en dichos territorios actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo.

La realización de dichas actividades deberá acreditarse en la forma que se determine reglamentariamente.

3º.- Que durante el periodo a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario distintas de las que a continuación se relacionan:

a) Las operaciones en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean las personas para las que se realicen las mismas, según el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en esta Ley.

b) Las de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en esta Ley en el artículo 11º, excepto su número 2, en el artículo 12º, en los números 1 y 2 del artículo 13º, en el número 7 del artículo 14º y en el artículo 15º.

3. Las personas físicas o jurídicas en las que concurran los requisitos descritos en los números anteriores tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados en las Islas Canarias durante el periodo de tiempo a que corresponda la solicitud, en la medida en que los indicados bienes o servicios se utilicen en la realización de las

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

operaciones descritas en el número 4, apartado 1º, letras b), c) y d) y apartado 2º del artículo 29º de esta Ley, o bien las señaladas en el número 2 anterior, apartado 3º, letra a).

Para la determinación de las cuotas a devolver se atenderá al destino real y efectivo de los bienes o servicios adquiridos o importados, sin que sean de aplicación a estos efectos las normas reguladoras de la regla de prorrata contenidas en la presente Ley.

4. Serán de aplicación a las devoluciones reguladas en este artículo las limitaciones y exclusiones del derecho a deducir previstas en la Ley.

5. Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al periodo de liquidación o al año natural inmediatamente anteriores.

6. Las personas o entidades que, no estando establecidas en la Comunidad Económica Europea, pretendan hacer uso del derecho a la devolución regulado en este artículo deberán nombrar previamente un representante legal residente en España, a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente.

La Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

7. No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe total inferior a la cifra que se determine reglamentariamente."

Son varios los requisitos exigibles para ejercer el derecho a la devolución de los empresarios o profesionales no establecidos, y los que aquí interesan son los previstos en los apartados 1º, 2º y 3º del número 2 del artículo 48 de la Ley 20/1991.

Los apartados 1º y 2º citados se refieren a personas o entidades establecidas, entre otros territorios, en la Península, así como que realicen en dicho territorio una actividad empresarial o profesional sujeta al IVA, cuestión que podrá acreditar la consultante aportando fotocopia de la declaración de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, conforme establece el artículo 88.2º del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario.

El apartado 3º, establece una limitación respecto a las operaciones sujetas al IGIC realizadas por los interesados que conllevan la exclusión del ejercicio de dicho derecho a la devolución. Esta limitación se justifica en tanto que, de realizar las mismas, se trataría de sujetos pasivos del IGIC y el mecanismo de recuperación de las cuotas de IGIC soportadas en su actividad empresarial o profesional sería el de deducción y, en su caso, devolución en las correspondientes autoliquidaciones, y no el de devolución mediante solicitud a la Administración Tributaria. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, tampoco excluyen el ejercicio del derecho a solicitar la devolución por no establecidos ciertas prestaciones de servicio de transporte y accesorias a las mismas enumeradas en la letra b) del apartado 3º del artículo 48.2 de la Ley 20/1991.

Debe aclararse también que la realización de operaciones no sujetas al IGIC, como las manifestadas por la consultante, no suponen el incumplimiento del requisito previsto en el apartado 3º citado en el párrafo anterior.

Otro de los requisitos exigidos para ejercer el derecho a la devolución por no establecidos guarda relación directa con el uso de los bienes y servicios en cuya adquisición o importación se hayan soportado las cuotas de IGIC objeto de solicitud de devolución. En concreto, los bienes y servicios relativos a las operaciones a que se refieran las cuotas cuya devolución se solicita deberán

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

haberse utilizado en las operaciones descritas en el número 4, apartado 1º, letras b), c) y d) y apartado 2º del artículo 29º de la Ley 20/1991, o bien las señaladas en el número 2 anterior, apartado 3º, letra a). Añade el número 4 del artículo 48 de la Ley 20/1991 que "*serán de aplicación a las devoluciones reguladas en este artículo las limitaciones y exclusiones del derecho a deducir previstas en esta Ley*", dichas exclusiones y restricciones se enumeran en el artículo 30 de la Ley 20/1991.

La consultante hace especial énfasis en las cuotas soportadas por las adquisiciones de vehículos a motor (turismos) en las Islas Canarias, con la finalidad de cederlos en arrendamiento a sus clientes por un período de seis meses. Partiendo que dicha cesión en arrendamiento en régimen de "renting" a sus clientes no se encuentra sujeta al IGIC en aplicación de los criterios de localización de las prestaciones de servicio, el fundamento que justificaría el ejercicio del derecho a la devolución por no establecidos de las cuotas por operaciones cuyos bienes y servicios se utilicen en la realización de las mismas se remitiría al apartado 2º del número 4 de artículo 29 de la Ley 20/1991, es decir, tratarse de operaciones realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias.

Por tanto, deberá analizarse si las cuotas soportadas por las adquisiciones de vehículos de turismo para ser utilizados para alquiler de vehículos sin conductor en régimen de "renting" originarían el derecho a la deducción si dicho alquiler se hubiera efectuado en las Islas Canarias. La naturaleza y el ámbito de aplicación del derecho a la deducción en el IGIC se regula en el artículo 28 de la Ley 20/1991, exigiéndose, para el ejercicio de dicha potestad de los sujetos pasivos, la condición de que las cuotas de IGIC soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo 29 de la Ley 29/1991.

De realizarse en las Islas Canarias, las prestaciones de servicio consistentes en el alquiler de vehículos sin conductor en régimen de "renting" estarían sujetas y no exentas de IGIC por lo que, en principio, las importaciones o adquisiciones de bienes o servicios para la realización de dichas prestaciones de servicios podrían acogerse al derecho a la deducción por parte de los sujetos pasivos del IGIC. No obstante, ciertas cuotas soportadas pueden verse limitadas en el ejercicio de dicho derecho en aplicación de las restricciones y limitaciones previstas en el artículo 30 de la Ley 20/1991, restricciones que expresamente también deben de extenderse al régimen de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos, como así se prevé legalmente y se ha expuesto en párrafos anteriores.

En concreto, no podrán ser objeto de deducción, entre otras, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición o importación de automóviles de turismo – artículo 30.1.1º de la Ley 20/1991 – si bien el número 2 del mismo artículo prevé la existencia de ciertas excepciones, en concreto, el apartado 2º excluye de dichas restricciones a "*los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación, por sujetos pasivos dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones."* Por tanto, los vehículos de turismo adquiridos o importados por sujetos pasivos del IGIC para ser destinados exclusivamente a su alquiler sin conductor en régimen de "renting" - sujetos pasivos dedicados con habitualidad a realizar dichas operaciones - no ven excluido el derecho a la deducción de las cuotas de IGIC soportadas en su adquisición o importación por las restricciones previstas en el artículo 30 de la Ley 20/1991.

Por último, las solicitudes de devolución deben cumplir ciertos requisitos temporales y cuantitativos (números 5 y 7 del artículo 48 de la Ley 20/1991) que el interesado deberá tener en cuenta para el ejercicio de su derecho, así como cumplir los requisitos formales a que se refiere el artículo 31 de

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

la Ley 20/1991, es decir, poseer los documentos justificativos necesarios, ya sea factura original o documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación.

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- En la prestación de servicios de alquiler de vehículos sin conductor en régimen de "renting" es de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicio en el IGIC, es decir, la operación se localizará en función de donde se encuentre ubicado el prestador del servicio. Por tanto, al prestarse el servicio por un empresario con sede social en la Península y sin establecimiento permanente en Canarias, dicha operación está no sujeta al IGIC, aunque los vehículos se encuentren en Canarias.

Segundo.- La entidad mercantil no establecida en Canarias podrá ejercitar el derecho a la devolución, a que se refiere el artículo 48 de la Ley 20/1991, de las cuotas de IGIC soportadas por la adquisición de los vehículos de turismo, siempre y cuando los mismos se destinen exclusivamente a su alquiler sin conductor, se cumplan los requisitos temporales y cuantitativos del procedimiento y se posean los documentos justificativos de su derecho.

Este derecho a la devolución es posible aunque tales operaciones de alquiler se encuentren no sujetas al IGIC, dado que de entenderse realizadas en Canarias y tratarse de un sujeto pasivo del IGIC hubieran dado derecho a la deducción de tales cuotas soportadas.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, a 5 de septiembre de 2008

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife