Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

| PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE | DOMICILIO |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br><br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 17.Tres.Uno.10 Ley 20/1991<br>Art. 17.Tres.Dos Ley 20/1991<br>Art. 19.1.2º y 19.3 Ley 20/1991<br>Art. 30 Ley 20/1991<br>Art. 48 Ley 20/1991<br>Art. 59.1.b) Ley 20/1991<br>Art. 28 Decreto 182/1992 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

La entidad consultante manifiesta ser una sociedad residente fiscal en España, dependiente al l00 por 100 de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales y que opera en el sector de la construcción naval. Tiene la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) español, al realizar operaciones sujetas a este Impuesto en dicho territorio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5 de la Ley 37/1992. En sentido contrario, entiende la entidad consultante que no es un sujeto pasivo del IGIC al no estar establecida en territorio canario ni realizar operaciones que deban entenderse sujetas a este impuesto, todo ello de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1991.

En determinadas ocasiones, y a los efectos de atender adecuadamente las necesidades de locomoción de sus trabajadores en los desplazamientos profesionales que estos realizan a territorio canario con carácter temporal, la consultante contrata con una agencia de viajes (en adelante, "agencia de viajes"), la puesta a disposición en territorio canario de vehículos de turismo ("vehículos") a disposición de sus trabajadores para su utilización por un periodo de tiempo inferior en todo caso a treinta (30) días (en adelante, "los servicios").

La contratación de los servicios se realiza por la consultante directamente con las oficinas centrales de la agencia de viajes situadas en Palma de Mallorca — o con alguna de las oficinas situadas en territorio peninsular-, desde las cuales se realiza la gestión y prestación de los servicios. La agencia de viajes tiene la naturaleza de sujeto pasivo a efectos del IVA.

La puesta a disposición efectiva de los vehículos se realiza directamente en territorio canario por parte de un tercero con quien la agencia de viajes subcontrata el servicio pero con quien la consultante no mantiene ningún vínculo contractual. En todo momento la contratación de los servicios se realiza por la consultante con la agencia de viajes (con independencia de los acuerdos que ésta última pueda llegar con otras entidades establecidas en Canarias para efectuar la puesta a disposición de los vehículos a los trabajadores de su representada).

La agencia de viajes se encuentra, asimismo, establecida en Canarias a efectos del IGIC (en la medida en que realiza operaciones en Canarias a través de un establecimiento permanente situado en este territorio), teniendo la consideración de sujeto pasivo de este Impuesto.

No obstante lo anterior, señala la consultante que el establecimiento permanente de la agencia de viajes no interviene en la prestación de los servicios anteriormente señalados en ningún caso, en la medida en que los mismos se prestan en su integridad directamente por las oficinas centrales de la agencia de viajes en Palma de Mallorca —o por otras oficinas situadas en territorio peninsular-.

A continuación, la entidad consultante reproduce en su escrito el contenido de los artículos 17.Tres.Uno.10 y 19 de la Ley 20/1991, para a continuación afirmar que, en virtud de lo dispuesto en el referido artículo, y en la medida en que la prestación de los servicios es realizada directamente desde la sede central de la agencia de viajes en Palma de Mallorca o desde otra oficina situada en territorio peninsular (y no desde su establecimiento permanente en Canarias, el cual no interviene en ningún caso en la prestación de los servicios a su representada) y el destinatario de los mismos - es decir, la consultante - no se encuentra establecida en Canarias a efectos del IGIC, por lo que entiende que debe considerarse que el sujeto pasivo de los Servicios —y, por lo tanto, la entidad responsable de la repercusión del IGIC- es la sede central o las oficinas de la agencia de viajes en territorio peninsular.

Respecto a las formalidades de la facturación, el consultante reproduce el contenido del artículo 6.1 e) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en función de cuyo contenido el consultante entiende que la agencia de viajes deberá repercutir IGIC a la consultante por los servicios anteriormente señalados, todo ello sin perjuicio de en que la factura en la cual se documente la prestación de los servicios y se repercuta este impuesto deba consignarse, como domicilio fiscal de la entidad expedidora de la misma, el correspondiente a la sede central de la agencia de viajes o al de la oficina situada en territorio peninsular desde la cual se realice la prestación de los servicios (y no el correspondiente al del establecimiento permanente canario que no interviene en estas operaciones).

Con independencia de lo anterior, tratándose de una operación prestada a una entidad no establecida en el territorio de aplicación del IGIC, tal y como se ha señalado en los puntos anteriores, la consultante entiende que, a los efectos de recuperar el importe de las cuotas de IGIC repercutidas a la consultante con motivo de los servicios anteriormente señalados, sería de aplicación el procedimiento de devolución de las cuotas del IGIC para los no establecidos en el territorio de aplicación de dicho impuesto (es decir, Canarias), siempre y cuando se cumplan los requisitos formales y procedimentales para la aplicación de este régimen de devolución.

Conforme a lo manifestado, se consulta si, en opinión de esta Dirección General de Tributos, resultan ajustados a la normativa vigente los criterios interpretativos recogidos por la entidad consultante en la presente consulta y, en particular, la confirmación acerca de las siguientes cuestiones, de acuerdo con la normativa y los antecedentes señalados anteriormente:

- Que la operación de arrendamiento de medios de transporte a corto plazo por parte de la agencia de viajes a la consultante es una operación sujeta a IGIC, en la medida en que la puesta a disposición de los vehículos se produce en territorio canario y la duración del arrendamiento no excede los treinta días.

- Que el sujeto pasivo de la prestación de los servicios anteriormente señalados sería la agencia de viajes, quien debería emitir factura en la que se repercutieran las cuotas de IGIC correspondiente a la consultante. Todo ello, en la medida en que la consultante —y destinataria de los servicios- no se encuentra establecida en territorio de aplicación del IGTC.

- Que en la factura emitida por la agencia de viajes debe consignarse, como domicilio, el correspondiente a la sede central en Palma de Mallorca o el de la oficina en territorio peninsular desde la cual se presten los servicios —todo ello, con independencia de que la agencia de viajes

esté establecida en Canarias a efectos del IGIC en relación con otras operaciones diferentes- y que no debe hacerse referencia en la factura a ningún otro requisito formal especial a los efectos de acceder a dicho procedimiento de devolución.

- Que la consultante, como entidad no establecida en territorio de aplicación del IGIC, puede solicitar la devolución de las cuotas del IGIC soportado en este territorio, en la medida en que cumpla con los requisitos formales y procedimentales generalmente exigidos por la normativa reguladora del procedimiento de devolución a no establecidos (todo ello, con independencia de que en la factura emitida por la agencia de viajes conste o no un domicilio canario por parte de la entidad expedidora de la factura).

- Sobre qué criterios deberían ser aplicados alternativamente si este centro directivo considerase inaplicable alguno de las interpretaciones recogidas en el escrito de consulta.

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

Primero.- El arrendamiento de vehículos por periodo no superior a treinta días puestos a disposición del arrendatario en las Islas Canarias se encuentra sujeto al IGIC, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador del servicio y el lugar desde el que lo preste.

Segundo.- Si el destinatario de los servicios de arrendamiento no se encuentra establecido en las Islas Canarias, no se producirá la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, con independencia que la realización de la prestación de servicio se realice desde la sede central u otras oficinas del prestador del servicio situadas fuera de las Islas Canarias o el establecimiento permanente de la misma agencia en las Islas Canarias.

Tercero.- El domicilio del obligado a expedir la factura, y que debe figurar en la misma, es aquel desde el que se interviene en la prestación de servicio de arrendamiento de vehículo.

Cuarto.- En el derecho a la devolución de las cuotas del IGIC a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias se aplican las mismas limitaciones y exclusiones que existen respecto al derecho a la deducción de los sujetos pasivos, entre ellas se excluyen las cuotas soportadas como consecuencia del arrendamiento de vehículos de turismo, conforme se establece en el artículo 30.1.1º de la Ley 20/1991, salvo las excepciones que se enumeran en el mismo.

Si no resultan aplicables las limitaciones y restricciones del derecho a la deducción, si los servicios de arrendamiento de vehículos adquiridos se utilizan en alguna de las operaciones indicadas en el artículo 48 de la Ley 20/1991 que permiten el derecho a la petición de devolución, y se cumplen los requisitos procedimentales y temporales, la entidad mercantil consultante tendrá derecho a la devolución por empresario o profesional no establecido.

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 las atribuciones conferidas en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** La entidad consultante manifiesta ser una sociedad residente fiscal en España, dependiente al l00 por 100 de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales y que opera en el sector de la construcción naval. Tiene la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) español, al realizar operaciones sujetas a este Impuesto en dicho territorio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5 de la Ley 37/1992. En sentido contrario, entiende la entidad consultante que no es un sujeto pasivo del IGIC al no estar establecida en territorio canario ni realizar operaciones que deban entenderse sujetas a este impuesto, todo ello de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1991.

En determinadas ocasiones, y a los efectos de atender adecuadamente las necesidades de locomoción de sus trabajadores en los desplazamientos profesionales que estos realizan a territorio canario con carácter temporal, la consultante contrata con una agencia de viajes (en adelante, "agencia de viajes"), la puesta a disposición en territorio canario de vehículos de turismo ("vehículos") a disposición de sus trabajadores para su utilización por un periodo de tiempo inferior en todo caso a treinta (30) días (en adelante, "los servicios").

La contratación de los servicios se realiza por la consultante directamente con las oficinas centrales de la agencia de viajes situadas en Palma de Mallorca — o con alguna de las oficinas situadas en territorio peninsular-, desde las cuales se realiza la gestión y prestación de los servicios. La agencia de viajes tiene la naturaleza de sujeto pasivo a efectos del IVA.

La puesta a disposición efectiva de los vehículos se realiza directamente en territorio canario por parte de un tercero con quien la agencia de viajes subcontrata el servicio pero con quien la consultante no mantiene ningún vínculo contractual. En todo momento la contratación de los servicios se realiza por la consultante con la agencia de viajes (con independencia de los acuerdos que ésta última pueda llegar con otras entidades establecidas en Canarias para efectuar la puesta a disposición de los vehículos a los trabajadores de su representada).

La agencia de viajes se encuentra, asimismo, establecida en Canarias a efectos del IGIC (en la medida en que realiza operaciones en Canarias a través de un establecimiento permanente situado en este territorio), teniendo la consideración de sujeto pasivo de este Impuesto.

No obstante lo anterior, señala la consultante que el establecimiento permanente de la agencia de viajes no interviene en la prestación de los servicios anteriormente señalados en ningún caso, en la medida en que los mismos se prestan en su integridad directamente por las oficinas centrales de la agencia de viajes en Palma de Mallorca —o por otras oficinas situadas en territorio peninsular-.

A continuación, la entidad consultante reproduce en su escrito el contenido de los artículos 17.Tres.Uno.10 y 19 de la Ley 20/1991, para a continuación afirmar que, en virtud de lo dispuesto en el referido artículo, y en la medida en que la prestación de los servicios es realizada directamente

desde la sede central de la agencia de viajes en Palma de Mallorca o desde otra oficina situada en territorio peninsular (y no desde su establecimiento permanente en Canarias, el cual no interviene en ningún caso en la prestación de los servicios a su representada) y el destinatario de los mismos - es decir, la consultante - no se encuentra establecida en Canarias a efectos del IGIC, por lo que entiende que debe considerarse que el sujeto pasivo de los Servicios —y, por lo tanto, la entidad responsable de la repercusión del IGIC- es la sede central o las oficinas de la agencia de viajes en territorio peninsular.

Respecto a las formalidades de la facturación, el consultante reproduce el contenido del artículo 6.1. e) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en función de cuyo contenido el consultante entiende que la agencia de viajes deberá repercutir IGIC a la consultante por los servicios anteriormente señalados, todo ello sin perjuicio de en que la factura en la cual se documente la prestación de los servicios y se repercuta este impuesto deba consignarse, como domicilio fiscal de la entidad expedidora de la misma, el correspondiente a la sede central de la agencia de viajes o al de la oficina situada en territorio peninsular desde la cual se realice la prestación de los servicios (y no el correspondiente al del establecimiento permanente canario que no interviene en estas operaciones).

Con independencia de lo anterior, tratándose de una operación prestada a una entidad no establecida en el territorio de aplicación del IGIC, tal y como se ha señalado en los puntos anteriores, la consultante entiende que, a los efectos de recuperar el importe de las cuotas de IGIC repercutidas a la consultante con motivo de los servicios anteriormente señalados, sería de aplicación el procedimiento de devolución de las cuotas del IGIC para los no establecidos en el territorio de aplicación de dicho impuesto (es decir, Canarias), siempre y cuando se cumplan los requisitos formales y procedimentales para la aplicación de este régimen de devolución.

Conforme a lo manifestado, se consulta si, en opinión de esta Dirección General de Tributos, resultan ajustados a la normativa vigente los criterios interpretativos recogidos por la entidad consultante en la presente consulta y, en particular, la confirmación acerca de las siguientes cuestiones, de acuerdo con la normativa y los antecedentes señalados anteriormente:

- Que la operación de arrendamiento de medios de transporte a corto plazo por parte de la agencia de viajes a la consultante es una operación sujeta a IGIC, en la medida en que la puesta a disposición de los vehículos se produce en territorio canario y la duración del arrendamiento no excede los treinta días.

- Que el sujeto pasivo de la prestación de los servicios anteriormente señalados sería la agencia de viajes, quien debería emitir factura en la que se repercutieran las cuotas de IGIC correspondiente a la consultante. Todo ello, en la medida en que la consultante —y destinataria de los servicios- no se encuentra establecida en territorio de aplicación del IGTC.

- Que en la factura emitida por la agencia de viajes debe consignarse, como domicilio, el correspondiente a la sede central en Palma de Mallorca o el de la oficina en territorio peninsular desde la cual se presten los servicios —todo ello, con independencia de que la agencia de viajes esté establecida en Canarias a efectos del IGIC en relación con otras operaciones diferentes- y que no debe hacerse referencia en la factura a ningún otro requisito formal especial a los efectos de acceder a dicho procedimiento de devolución.

- Que la consultante, como entidad no establecida en territorio de aplicación del IGIC, puede solicitar la devolución de las cuotas del IGIC soportado en este territorio, en la medida en que cumpla con los requisitos formales y procedimentales generalmente exigidos por la normativa reguladora del procedimiento de devolución a no establecidos (todo ello, con independencia de que en la factura emitida por la agencia de viajes conste o no un domicilio canario por parte de la entidad expedidora de la factura).

- Sobre qué criterios deberían ser aplicados alternativamente si este centro directivo considerase inaplicable alguno de las interpretaciones recogidas en el escrito de consulta.

**SEGUNDO.-** Este Centro Directivo ha procedido a solicitar el informe previo al Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991, al tener la consulta presentada incidencia en los criterios de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicio. Recibido dicho informe, presenta el siguiente tenor literal:

*"Primero.- De acuerdo con el contenido de la consulta una empresa peninsular que no dispone de un establecimiento permanente en las Islas Canarias contrata servicios de alquiler de vehículos a corto plazo con una agencia de viajes situada también en el territorio peninsular.*

*La agencia de viajes, que sí dispone de un establecimiento permanente en las Islas Canarias, subcontrata el servicio con una empresa de alquiler de vehículos canaria que presta materialmente el servicio a la consultante. Esta última no mantiene ningún tipo de relación contractual con la empresa de alquiler de vehículos canaria.*

*Segundo.- El artículo 69.uno, número 1°, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), establece que:*

*"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:*

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

*Por su parte, el artículo 70.uno, número 9°, de la misma Ley, establece dentro de las reglas especiales de localización de servicios, que también se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto:*

*"9º. Los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte cuando éstos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.*

*A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días".*

*Por tanto, el arrendamiento de medios de transporte por periodo no superior a treinta días que realiza la consultante no se localizará en el territorio de aplicación del Impuesto.*

*Por tanto, los servicios de arrendamiento de medios de transporte a corto plazo objeto de consulta no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que corresponda en el Impuesto General Indirecto Canario."*

**TERCERO.-** El artículo 17.Tres.Uno.10 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

*"Tres. Reglas especiales.*

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

*(...)*

*10. Los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte cuando éstos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.*

*A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días. "*

En consecuencia, el arrendamiento de vehículos por período no superior a treinta días puestos a disposición del arrendatario en las Islas Canarias se encuentra sujeto al IGIC, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador del servicio y el lugar desde el que lo preste.

**CUARTO.-** Partiendo de la sujeción al IGIC, en todo caso, de la prestación de servicio de arrendamiento de vehículo que nos ocupa, la cuestión a analizar es quién es el sujeto pasivo de la operación partiendo de los siguientes datos, según se desprende del texto de la consulta planteada:

- La agencia de viajes prestadora de los servicios se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC al actuar en este territorio a través de establecimientos permanentes.

- El adquirente del servicio (la entidad mercantil consultante) no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

- El establecimiento permanente de la agencia de viajes en el territorio de aplicación del IGIC no interviene en la prestación de servicio.

El artículo 19.1.2ºa) de la Ley 20/1991 dispone que:

*"1. Son sujetos pasivos del Impuesto: (...)*

*2º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como*

*empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio."*

Teniendo en cuenta que el adquirente del servicio (la entidad mercantil consultante) no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC, habrá de analizarse si la agencia de viaje prestadora del servicio se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC por la prestación de servicio concreta de arrendamiento de vehículos a la entidad mercantil consultante.

El número 3 del artículo 19 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

*"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."*

Se desprende del contenido de este precepto que cuando un empresario o profesional actúa mediante establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IGIC, para que se encuentre establecido se exige, además, que dicho establecimiento permanente intervenga en la realización de la entrega del bien o prestación de servicio sujeta al IGIC.

En el supuesto planteado se recalca en el texto de la consulta que la contratación de la prestación de servicio de arrendamiento a corto plazo de los vehículos se realiza "*directamente con las oficinas centrales de la agencia de viajes, situadas en Palma de Mallorca, o con alguna de sus oficinas situadas en territorio peninsular*", así como que "*el establecimiento permanente de la agencia de viajes no interviene en la prestación de los servicios anteriormente señalados en ningún caso, en la medida en que los mismos se prestan en su integridad directamente por las oficinas centrales de la agencia de viajes en Palma de Mallorca o por otras oficinas situadas en territorio peninsular*".

Parece desprenderse de estas afirmaciones que el establecimiento permanente de la agencia de viajes en el territorio de aplicación del IGIC no interviene en la realización de la prestación de servicio que nos ocupa, por lo que, exclusivamente respecto a estos servicios, la agencia de viajes no se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC.

Puesto que respecto a la prestación de servicios de arrendamiento a corto plazo de los vehículos, ni el prestador ni el destinatario se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del IGIC, no cabe la inversión del sujeto pasivo, siendo el sujeto pasivo la agencia de viajes prestadora del servicio, por aplicación de la regla general del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991. La agencia de viajes, como sujeto pasivo, estará obligada a emitir una factura con repercusión de la cuota del IGIC correspondiente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.Uno.1 de la Ley 20/1991, estando la entidad consultante obligada a soportarla.

**QUINTO.-** En cuanto a la consulta relativa a la facturación, el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991 establece la obligación de los sujetos pasivos del IGIC de expedir y entregar facturas de las operaciones en las que intervienen, adaptadas a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. Dichas normas generales de facturación se desarrollan en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (en adelante, el Reglamento), teniendo en cuenta que en su Disposición adicional segunda expresa que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria deben entenderse, respectivamente, realizadas al IGIC y a la Administración Tributaria Canaria.

El artículo 6.1.e) del Reglamento exige la consignación en la factura del domicilio del obligado a expedir la factura como del destinatario, especificando que cuando el obligado a expedir la factura o el destinatario de las operaciones dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones. Por tanto, la agencia de viajes deberá hacer constar en la factura el domicilio desde que se interviene en la prestación de servicio de arrendamiento de vehículo, en este caso la oficina central sita en Palma de Mallorca conforme a lo manifestado en el texto de la consulta.

**SEXTO.-** Por último, se consulta sobre el derecho por parte de la entidad mercantil consultante a solicitar la devolución de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición del servicio de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte, por no encontrarse establecido en el ámbito de aplicación territorial del IGIC.

El artículo 48 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

*"Artículo 48º.- Devoluciones a personas no establecidas en las Islas Canarias.*

*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.*

*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 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."*

Interesa destacar de este precepto dos cuestiones, a saber:

- Que los bienes o servicios adquiridos o importados por el empresario o profesional no establecido deben utilizarse en determinadas operaciones, concretamente en las siguientes:

a) Las descritas en las letras b), c) y d) del artículo 29.4.1º de la Ley 20/1991:

*"1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:*

*(...)*

*b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a tenor de lo establecido en esta Ley.*

*c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que gocen de exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 11º y 12º de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes y envíos de bienes con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el apartado 2º de este número 4.*

*d) Las relativas a los regímenes suspensivos, a las Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos que estén exentas del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los números 1 y 2 del artículo 13º de esta Ley y los servicios exentos de conformidad con lo establecido en el número 1, apartados c) y d), y el número 2 del artículo 15º de esta Ley."*

b) Las descritas del apartado 2º del artículo 29.4 de esta Ley 20/1991:

*"2º.- Las 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."*

c) Las descritas en la letra a) del número 2.3º del artículo 48 citado:

*"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."*

- En el derecho a la devolución de las cuotas del IGIC a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias se aplican las mismas limitaciones y exclusiones que existen respecto al derecho a la deducción de los sujetos pasivos, entre ellas se excluyen las cuotas devengadas y soportadas como consecuencia del arrendamiento de vehículos de turismo, conforme se establece en el artículo 30.1.1º de la Ley 20/1991, salvo las excepciones que se enumeran en el mismo.

Por tanto, siempre y cuando se cumplan los requisitos temporales y procedimentales establecidos en el artículo 48 de la Ley 20/1991, y en su desarrollo reglamentario, la prestación de servicio adquirida se utilice en algunas de las operaciones descritas anteriormente y no sea aplicable las restricciones y limitaciones al derecho a la deducción, la entidad mercantil consultante tendrá derecho a la devolución por no establecido.

**SÉPTIMO.-** Conforme a todo ello, es criterio vinculante de este Centro Directivo que:

Primero.- El arrendamiento de vehículos por periodo no superior a treinta días puestos a disposición del arrendatario en las Islas Canarias se encuentra sujeto al IGIC, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador del servicio y el lugar desde el que lo preste.

Segundo.- Si el destinatario de los servicios de arrendamiento no se encuentra establecido en las Islas Canarias, no se producirá la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, con independencia que la realización de la prestación de servicio se realice desde la sede central u otras oficinas del prestador del servicio situadas fuera de las Islas Canarias o el establecimiento permanente de la misma agencia en las Islas Canarias.

Tercero.- El domicilio del obligado a expedir la factura, y que debe figurar en la misma, es aquel desde el que se interviene en la prestación de servicio de arrendamiento de vehículo.

Cuarto.- En el derecho a la devolución de las cuotas del IGIC a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias se aplican las mismas limitaciones y exclusiones que existen respecto al derecho a la deducción de los sujetos pasivos, entre ellas se excluyen las cuotas soportadas como consecuencia del arrendamiento de vehículos de turismo, conforme se establece en el artículo 30.1.1º de la Ley 20/1991, salvo las excepciones que se enumeran en el mismo.

Si no resultan aplicables las limitaciones y restricciones del derecho a la deducción, si los servicios de arrendamiento de vehículos adquiridos se utilizan en alguna de las operaciones indicadas en el artículo 48 de la Ley 20/1991 que permiten el derecho a la petición de devolución, y se cumplen los requisitos procedimentales y temporales, la entidad mercantil consultante tendrá derecho a la devolución por empresario o profesional no establecido.

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, 29 de abril de 2011

**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Francisco Clavijo Hernández