PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE: N.I.F.	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 3 Ley 20/1991 Art. 7.1 y 7.2.15º Ley 20/1991 Art. 10.1.18).b); 10.1.27) y 10.3 Ley 20/1991 Art. 16.1 Ley 20/1991 Art. 17.1.1º y 17.1.3º.d) Ley 20/1991 Art. 22.1; 22.2 y 22.3 Ley 20/1991 Art. 23.4, 23.5, 23.6 y 23.7 Ley 20/1991 Art. 27.1.1º.p) y 27.1.4º Ley 20/1991 Art. 34.2 Ley 20/1991 Art. 59 Ley 20/1991 Art. 28.5 D. 182/92 Art. 29.1.a) D. 182/1992

CUESTIÓN PLANTEADA:

La sociedad mercantil consultante es propietaria de las tarjetas CEPSA. Actúa como comisionista de compra, que interviene en nombre propio y por cuenta del titular de la tarjeta en las transacciones que se realicen mediante su uso. Su actividad se describe como sigue:

Cuando los titulares de las tarjetas consumen carburante y otros productos en las estaciones de servicios, la explotadora de la estación factura y vende lo pagado mediante el uso de tarjeta a la consultante, la cual a su vez, vende y factura al titular de la tarjeta dichos consumos.

Al menos una vez al mes, la sociedad consultante emite una factura recapitulativa de todos los suministros efectuados por el titular de la tarjeta desde el cierre de la facturación anterior, separando la base y el tipo de impuesto. Asimismo factura una comisión o contraprestación por servicios prestados a la explotadora de la estación por los suministros pagados mediante el uso de tarjeta CEPSA en sus establecimientos.

La sociedad consultante quiere operar en Canarias, por ello plantea las siguientes consultas:

1.- SOBRE LOS REQUISITOS PARA EMPEZAR A OPERAR EN CANARIAS.

a) Entiende la consultante que debe darse de alta en el modelo 400, dentro del régimen minorista del IGIC. Comprará dentro del régimen minorista a la explotadora de la estación los litros consumidos por los titulares de las tarjetas y facturará a los mismos en el régimen minorista. Sin embargo quiere conocer si debe cumplir algún requisito legal adicional antes de la puesta en marcha de sus operaciones, teniendo en cuenta las comisiones que va a facturar por sus servicios.

b) ¿Seria posible, ya que esta sociedad no va a tener ningún establecimiento en Canarias, que pudiese operar desde la Península sin tener que darse de alta, es decir facturando desde su sede social que está en Madrid a los titulares de la tarjeta, generalmente residentes Canarios, sin tener que darse de alta como empresa operativa en Canarias?. Y si esto fuese posible:

c) ¿la sociedad explotadora de la estación, tendría que facturar a la sociedad consultante como exportación de carburantes por las ventas que le realiza?

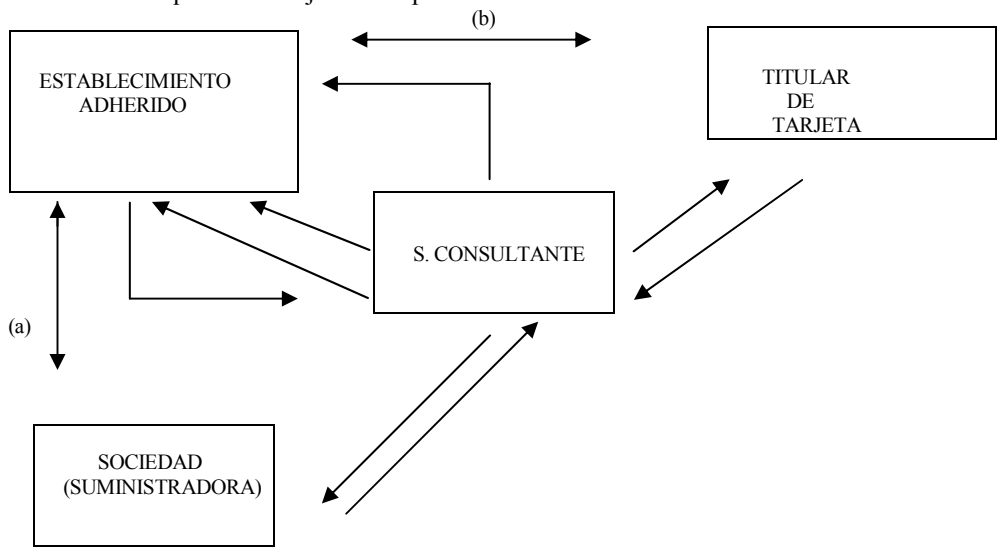
2.- SOBRE LA OPERATIVA DEL REGIMEN MINORISTA Y LOS BIENES Y SERVICIOS CON LOS QUE QUIERE OPERAR LA SOCIEDAD.

a) La sociedad consultante entiende que en tanto en cuanto la sociedad explotadora de la estación no supere el 30% de la facturación a empresarios y profesionales situados en Canarias (considera que el % no se aplica a las ventas que esta sociedad efectúa en Península), el régimen en el que la consultante debe recibir la factura es el de minorista. ¿Sería correcta dicha apreciación? ¿Cómo se operaría en caso de que la sociedad explotadora facturarse más de un 30% del volumen de las entregas en Canarias a la consultante?

b) Asimismo se plantea la cuestión de las comisiones que por los suministros pagados con tarjeta factura la consultante a la sociedad explotadora de la estación, entendiendo que dicha prestación de servicios es una actividad a la que no le afecta el régimen minorista y que se gravará a un tipo del 5% de IGIC, consultando si dicho tipo será deducible en la sociedad explotadora (que tributa en régimen minorista en Canarias) ya que se refiere a servicios y no a mercancías.

c) Otros de los bienes o servicios por los que la sociedad consultante, podría recibir facturas serían por, operaciones en talleres, así como en centros de engrase y lavado de coches, pudiendo ser titular de los mismos la sociedad explotadora de la estación o empresarios independientes, siendo la cuestión a consultar la siguiente: ¿en caso que dichos servicios estuviesen sujetos al 5% de IGIC, tanto la explotadora de la estación como los otros empresarios deberían facturar dicho IGIC a la consultante, y ésta podría deducírselo, a la vez que cuando facture a los titulares de la tarjeta por los mismos servicios deberá repercutirles el 5 % de IGIC?.

¿Deben ir estos servicios en factura separada al consumo de carburante, ya que son dos actividades reguladas por un régimen distinto, o se pueden emitir en la misma factura indicando que son servicios y que su tipo es del 5%?.
d) En caso de que por los servicios de lavado y engrase la sociedad consultante cobrase una comisión, ¿la operativa en el IGIC sería la misma que para las comisiones de carburantes?.
e) ¿Es correcta y estaría admitida según el Decreto de facturación vigente la emisión de una factura mensual a los titulares de las tarjetas, o se necesita autorización especifica en Canarias para ello?.
f) ¿Como se tratarían los intereses de demora cobrados a los clientes por retrasos en el pago de las facturas?. ¿Se facturarían exentos de IGIC?.
g) En las facturas emitidas por operaciones tanto de compra como de venta de carburantes, que están exentas de IGIC, así como por los intereses de demora que entiende la consultante que también están exentos, o por descuentos aplicados por cuenta de la estación de servicio, ¿debe ponerse alguna indicación de exento de IGIC o a tipo cero, o no se pondría nada al respecto en dicha factura?.
h) En el caso de que una sociedad no establecida en Canarias quisiera dar un descuento a través de la tarjeta, en ventas de carburantes efectuadas en Canarias, la sociedad consultante tendría que facturar con IGIC o con IVA ese descuento que se aplicaría a los consumos con tarjeta, por cuenta de la sociedad no establecida?.
Se adjunta diferentes modelos de facturas con objeto de que se indiquen si son conformes y cumplen los requisitos legales y fiscales para las operaciones descritas y si la repercusión del IGIC sería la correcta. Estas facturas son:
Factura 1: Factura de los establecimientos adheridos, autoemitida por la sociedad consultante por los suministros de bienes pagados con tarjeta CEPSA. (se factura carburantes a tipo cero de IGIC)
Factura 2: Factura de los establecimientos adheridos, autoemitida por la sociedad consultante por los suministros de servicios pagados con tarjeta CEPSA. (Se facturan servicios en talleres al 5% de IGIC).
Factura 3: Factura emitida por la consultante a los establecimientos adheridos por descuentos aplicados por su cuenta a titulares de tarjetas. (Se facturan los descuentos aplicados sobre carburantes a tipo cero de IGIC).
Factura 4: Factura emitida por la sociedad consultante a los establecimientos adheridos por servicios de utilización del sistema de tarjetas. (Se factura dicho servicio al 5% de IGIC).
Factura 5: Factura emitida por la sociedad consultante a los titulares de tarjeta por sus consumos de bienes en Canarias. (Se factura el consumo de carburantes a los titulares de tarjeta al tipo cero de IGIC).
Factura 6: Factura emitida por la sociedad consultante a los titulares de tarjeta por sus consumos de servicios en Canarias. (Se facturan los servicios en talleres a los titulares de tarjeta al 5% de IGIC).
Se adjunta a su vez un esquema del flujo de las operaciones:



(a) La sociedad suministradora vende a la estación todos los productos carburantes que se comercializan en ella. Como suministrador autoriza los descuentos a los titulares de tarjeta, y soporta todos los descuentos que no vayan a cargo de los establecimientos.
(b) El titular de la tarjeta se suministra en la estación y paga mediante su tarjeta. La utilización de la tarjeta constituye a la sociedad consultante como comisionista de compra que interviene en nombre propio y por cuenta del titular de la tarjeta.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

El consultante, emisor de unas determinadas tarjetas que permiten el suministro de combustible y la adquisición de prestaciones de servicio de lavado y engrase de automóviles, que actúa en nombre propio y por

cuenta de sus clientes ante los suministradores de combustible y demás servicios, tiene la consideración de sujeto pasivo del IGIC, como empresario establecido en el ámbito de aplicación del Impuesto.

Al actuar en nombre propio, la sociedad consultante se entenderá que adquiere a la sociedad explotadora de las estaciones de servicio y vende a sus clientes los correspondientes bienes y servicios.

Tanto las entregas de combustibles y otros bienes, que se ponen a disposición de sus respectivos adquirentes en las estaciones de servicio radicadas en las Islas Canarias, como las prestaciones de servicio de lavado y engrase de automóviles, que materialmente se efectúan en las citadas estaciones de servicio o talleres, se encuentran sujetas al IGIC, al considerarse localizados dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

Los tipos del IGIC aplicables serán el tipo cero del IGIC en las entregas de combustibles y, respecto a otro tipo de bienes, el que corresponda según su naturaleza. En las prestaciones de servicio de lavado y engrase será de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100.

Las denominadas comisiones no tienen entidad propia en el IGIC, al actuar el comisionista en nombre propio, y se incluirán en la base imponible de las operaciones principales ya sea aumentando o minorando las mismas.

La consideración de las estaciones de servicio (sociedad mercantil explotadora) o bien de la sociedad consultante como comerciante minorista dependerá, presumiendo que no realizan transformación alguna en los bienes que comercializan, del cumplimiento del requisito cuantitativo a que se refiere el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991. Las estaciones de servicio o, en su caso, la sociedad mercantil explotadora, incluirán entre las contraprestaciones correspondientes a las entregas de bienes efectuadas en las islas Canarias a empresarios o profesionales las realizadas a la sociedad mercantil consultante en su función de comisionista de compra en nombre propio, de manera que, si, en unión de las restantes entregas efectuadas a otros empresarios o profesionales, suponen como mínimo el 30 por 100 del total, no podrán tener la consideración de comerciantes minoristas en el IGIC.

Respecto al consultante, su consideración de comerciante minorista dependerá igualmente del requisito cuantitativo a que se refiere el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991 respecto a sus entregas de bienes a sus clientes, si bien sólo se tendrán en cuenta las realizadas en las islas Canarias.

En el supuesto de que, bien las estaciones de servicio (sociedad explotadora) o bien el consultante, tengan la consideración de comerciante minorista, las prestaciones de servicio de lavado y engrase constituirán un sector diferenciado de actividad respecto al de comercio minorista.

Respecto a los intereses de demora cobrados a sus clientes por el retraso en el pago de sus facturas, no formarán parte de la contraprestación de las operaciones efectuadas y se encontrarán exentos en la medida en que correspondan a un período posterior a la entrega de los bienes o prestaciones de servicio a las que se refieran, y siempre y cuando no excedan del usualmente aplicado en el mercado en operaciones similares, en cuyo caso el exceso si formará parte de la contraprestación. Las devoluciones posteriores al devengo de las operaciones, en la medida en que respondan a los usos del comercio, supondrán una modificación de la base imponible inicial en la cuantía correspondiente.

Por último, el consultante deberá asumir las obligaciones correspondientes a los sujetos pasivos del IGIC enumeradas en el artículo 59 de la Ley 20/1991 y, en concreto, en materia de facturación, las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura establecidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, a las que deberá añadir, entre otras peculiaridades, la obligación de hacer constar la expresión "comerciante minorista" – conforme al artículo 29.1 a) del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre por el que se aprueban las normas de Gestión, Liquidación, Recaudación e Inspección del IGIC- en las facturas emitidas con tal condición, si fuera el caso. En particular, y de conformidad con lo establecido en el artículo 11 del citado Real Decreto 1496/2003, relativo a las facturas recapitulativas, podrán incluirse distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario siempre que se hayan efectuado en el mismo mes natural.

Visto escrito presentado en la Consejería de Economía y Hacienda por la entidad consultante, en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (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 (BOE. nº 137 de 8 de Junio), (en adelante Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2 t), del Decreto 12/2004 de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, (BOC. nº. 34, de 19 de febrero), emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante es propietaria de unas tarjetas para la adquisición de carburantes y otros bienes y servicios. Actúa como comisionista de compra, que interviene en nombre propio y por cuenta del titular de la tarjeta en las transacciones que se realicen mediante su uso. Su actividad se describe como sigue:

Cuando los titulares de las tarjetas consumen carburante y otros productos en las estaciones de servicio, la explotadora de la estación factura y vende lo pagado mediante el uso de la tarjeta a la consultante, la cual a su vez, vende y factura al titular de la tarjeta dichos consumos.

Al menos una vez al mes, la sociedad consultante emite una factura recapitulativa de todos los suministros efectuados por el titular de la tarjeta desde el cierre de la facturación anterior, separando la base y el tipo de impuesto. Asimismo factura una comisión o contraprestación por servicios prestados a la explotadora de la estación por los suministros pagados mediante el uso de la tarjeta en sus establecimientos.

La sociedad consultante quiere operar en Canarias, por ello plantea las siguientes consultas:

1.- SOBRE LOS REQUISITOS PARA EMPEZAR A OPERAR EN CANARIAS.

a) Entiende la consultante que debe darse de alta en el modelo 400, dentro del régimen minorista del IGIC. Comprará dentro del régimen minorista a la explotadora de la estación los litros consumidos por los titulares de las tarjetas y facturará a los mismos en el régimen minorista. Sin embargo quiere conocer si debe cumplir algún requisito legal adicional antes de la puesta en marcha de sus operaciones, teniendo en cuenta las comisiones que va a facturar por sus servicios.

b) ¿Seria posible, ya que esta sociedad no va a tener ningún establecimiento en Canarias, que pudiese operar desde la Península sin tener que darse de alta, es decir facturando desde su sede social que está en Madrid a los titulares de la tarjeta, generalmente residentes Canarios, sin tener que darse de alta como empresa operativa en Canarias?. Y si esto fuese posible:

c) ¿la sociedad explotadora de la estación, tendría que facturar a la sociedad consultante como exportación de carburantes por las ventas que le realiza?

2.- SOBRE LA OPERATIVA DEL REGIMEN MINORISTA Y LOS BIENES Y SERVICIOS CON LOS QUE QUIERE OPERAR LA SOCIEDAD.

a) La sociedad consultante entiende que en tanto en cuanto la sociedad explotadora de la estación no supere el 30% de la facturación a empresarios y profesionales situados en Canarias (considera que el % no se aplica a las ventas que esta sociedad efectúa en Península), el régimen en el que la consultante debe recibir la factura es el de minorista. ¿Sería correcta dicha apreciación?. ¿Cómo se operaría en caso de que la sociedad explotadora facturarse más de un 30% del volumen de las entregas en Canarias a la consultante.?

b) Asimismo se plantea la cuestión de las comisiones que por los suministros pagados con tarjeta factura la consultante a la sociedad explotadora de la estación, entendiendo que dicha prestación de

servicios es una actividad a la que no le afecta el régimen minorista y que se gravará a un tipo del 5% de IGIC, consultando si dicho tipo será deducible en la sociedad explotadora (que tributa en régimen minorista en Canarias) ya que se refiere a servicios y no a mercancías.

c) Otros de los bienes o servicios por los que la sociedad consultante, podría recibir facturas serían por, operaciones en talleres, así como en centros de engrase y lavado de coches, pudiendo ser titular de los mismos la sociedad explotadora de la estación o empresarios independientes, siendo la cuestión a consultar la siguiente: ¿en caso que dichos servicios estuviesen sujetos al 5% de IGIC, tanto la explotadora de la estación como los otros empresarios deberían facturar dicho IGIC a la consultante, y ésta podría deducírselo, a la vez que cuando facture a los titulares de la tarjeta por los mismos servicios deberá repercutirles el 5 % de IGIC?.

¿Deben ir estos servicios en factura separada al consumo de carburante, ya que son dos actividades reguladas por un régimen distinto, o se pueden emitir en la misma factura indicando que son servicios y que su tipo es del 5%?.

d) En caso de que por los servicios de lavado y engrase la sociedad consultante cobrase una comisión, ¿la operativa en el IGIC sería la misma que para las comisiones de carburantes?.

e) ¿Es correcta y estaría admitida según el Decreto de facturación vigente la emisión de una factura mensual a los titulares de las tarjetas, o se necesita autorización especifica en Canarias para ello?.

f) ¿Como se tratarían los intereses de demora cobrados a los clientes por retrasos en el pago de las facturas?. ¿Se facturarían exentos de IGIC?.

g) En las facturas emitidas por operaciones tanto de compra como de venta de carburantes, que están exentas de IGIC, así como por los intereses de demora que entiende la consultante que también están exentos, o por descuentos aplicados por cuenta de la estación de servicio, ¿debe ponerse alguna indicación de exento de IGIC o a tipo cero, o no se pondría nada al respecto en dicha factura?.

h) En el caso de que una sociedad no establecida en Canarias quisiera dar un descuento a través de la tarjeta, en ventas de carburantes efectuadas en Canarias, la sociedad consultante tendría que facturar con IGIC o con IVA ese descuento que se aplicaría a los consumos con tarjeta, por cuenta de la sociedad no establecida?.

Se adjunta diferentes modelos de facturas con objeto de que se indiquen si son conformes y cumplen los requisitos legales y fiscales para las operaciones descritas y si la repercusión del IGIC sería la correcta. Estas facturas son:

Factura 1: Factura de los establecimientos adheridos, autoemitida por la sociedad consultante por los suministros de bienes pagados con tarjeta CEPSA. (se factura carburantes a tipo cero de IGIC)

Factura 2: Factura de los establecimientos adheridos, autoemitida por la sociedad consultante por los suministros de servicios pagados con tarjeta CEPSA. (Se facturan servicios en talleres al 5% de IGIC).

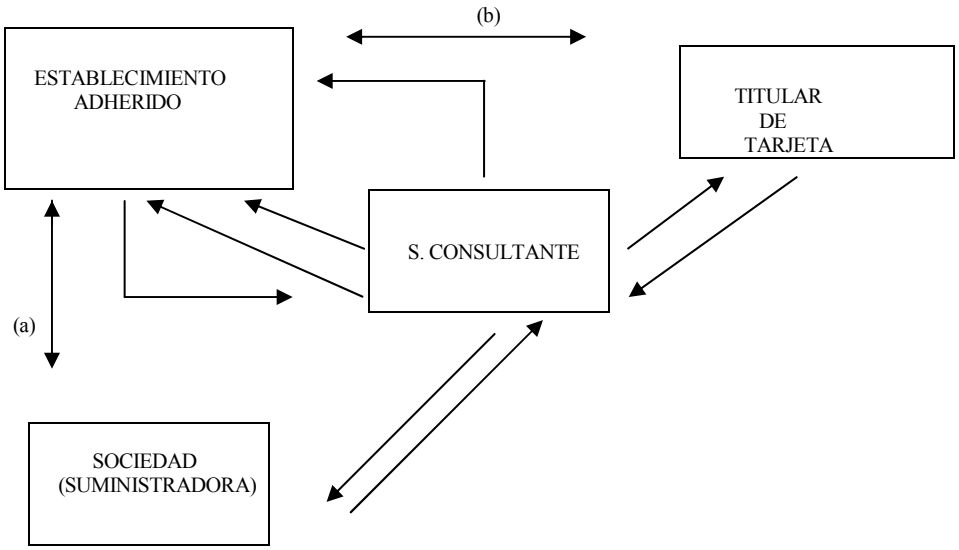
Factura 3: Factura emitida por la consultante a los establecimientos adheridos por descuentos aplicados por su cuenta a titulares de tarjetas. (Se facturan los descuentos aplicados sobre carburantes a tipo cero de IGIC).

Factura 4: Factura emitida por la sociedad consultante a los establecimientos adheridos por servicios de utilización del sistema de tarjetas. (Se factura dicho servicio al 5% de IGIC).

Factura 5: Factura emitida por la sociedad consultante a los titulares de tarjeta por sus consumos de bienes en Canarias. (Se factura el consumo de carburantes a los titulares de tarjeta al tipo cero de IGIC).

Factura 6: Factura emitida por la sociedad consultante a los titulares de tarjeta por sus consumos de servicios en Canarias. (Se facturan los servicios en talleres a los titulares de tarjeta al 5% de IGIC).

Se adjunta a su vez un esquema del flujo de las operaciones:



(a) La sociedad suministradora vende a la estación todos los productos carburantes que se comercializan en ella. Como suministrador autoriza los descuentos a los titulares de tarjeta, y soporta todos los descuentos que no vayan a cargo de los establecimientos.

(b) El titular de la tarjeta se suministra en la estación y paga mediante su tarjeta. La utilización de la tarjeta constituye a la sociedad consultante como comisionista de compra que interviene en nombre propio y por cuenta del titular de la tarjeta.

SEGUNDO.- En el escrito de consulta se describe una serie de operaciones entre una sociedad mercantil explotadora de las estaciones de servicio (suministrador de combustibles), que surte o provee a su vez a las estaciones de servicio; la sociedad emisora de las tarjetas comerciales que es la sociedad mercantil consultante que actúa como comisionista de compra interviniendo en nombre propio y por cuenta de sus clientes y los titulares de las tarjetas o clientes que adquieren carburantes y otros productos mediante el uso de dichas tarjetas en las estaciones de servicio.

Antes de entrar a analizar cada una de las cuestiones planteadas hemos de distinguir a efectos de la presente consulta, en las operaciones descritas por la sociedad consultante los siguientes hechos:

- La entrega de bienes (carburantes y otros productos) efectuada por la sociedad mercantil explotadora de las estaciones de servicio a la sociedad mercantil consultante.

- La entrega de bienes (carburantes y otros productos) de la sociedad mercantil consultante a sus clientes, titulares de las tarjetas y consumidores de dichos productos.

- Las prestaciones de servicios en talleres o centros de engrase y lavado de coches efectuados en las propias estaciones de servicios u otros empresarios independientes y facturados a la sociedad mercantil consultante, la cual a su vez, factura dichos servicios adquiridos por cuenta de sus clientes mediante la utilización del sistema de las tarjetas comerciales.

En primer lugar, debe determinarse si las operaciones objeto de consulta se realizan dentro del ámbito espacial del IGIC - regulado en el artículo 3 de la Ley 20/1991- constituyendo hechos imponibles

sujetos al citado Impuesto, acudiendo para ello a las reglas de localización del hecho imponible tanto de las entregas de bienes como de las prestaciones de servicios, al ser la empresa consultante una sociedad radicada en la Península que pretende realizar la referida actividad en las Islas Canarias.

1º Localización de las entregas de bienes.

En cuanto al lugar de realización de las entregas de bienes establece el artículo 16.1 de la Ley 20/1991, lo siguiente:

"Cuando se trate de relaciones internacionales o, en su caso, con la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla, para la determinación del lugar de realización de las entregas de bienes serán de aplicación las reglas siguientes:

1.- Regla general:

Las entregas de bienes se entenderán realizadas donde éstos se pongan a disposición del adquirente."

En consecuencia en las entrega de bienes (carburantes y otros productos), efectuadas tanto por las estaciones de servicio a la sociedad mercantil consultante como de esta última a sus clientes o titulares de las tarjetas, se consideran realizadas en las Islas Canarias al ponerse los mismos a disposición de los respectivos adquirentes dentro del ámbito espacial del Impuesto, quedando sujetas dichas operaciones al IGIC.

2º Localización de las prestaciones de servicio.

En relación a las prestaciones de servicios establece el artículo 7.1 de la Ley 20/1991 que:

"1.- A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes."

Considerando que la sociedad consultante actúa como mediadora según se expresa en el escrito de consulta en nombre propio y por cuenta de sus clientes, titulares de las tarjetas, es de aplicación lo previsto en el artículo 7.2.15º de la Ley 20/1991, cuando señala que:

"*2.- En particular, se consideran prestaciones de servicio:*

15º.- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicio se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios."

Por otra parte, en cuanto al lugar de realización de las prestaciones de servicio, el artículo 17.1.3º.d) de la Ley 20/1991, establece una regla especial señalando que *"se entenderán realizados en el lugar donde se realicen materialmente .... los realizados en bienes muebles corporales, incluso lo de construcción, transformación y reparación de los mismos, así como los informes periciales, dictámenes y valoraciones relativos a dichos bienes."*. Conforme a la expresada regla especial, los servicios de lavado, engrase y, en general, todos aquellos efectuados en vehículos automóviles que se realicen materialmente dentro del ámbito de aplicación del IGIC se encuentra sujetos al Impuesto desde el punto de vista espacial., y ello tanto en lo que se refiere a los servicios recibidos como los prestados por la sociedad consultante en su actividad mediadora en nombre propio.

Una vez determinada la localización de las entregas y prestaciones de servicio objeto de consulta, debe aclararse si, en la realización de las mismas, el consultante tiene la consideración de empresario establecido en las Islas Canarias. A tal efecto, el artículo 17.1.1º de la Ley 20/1991 establece lo siguiente:

"Se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales.

En particular tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, 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 efectuadas por el sujeto pasivo cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias."

Conforme a lo expuesto, la sociedad consultante tiene la consideración de empresa establecida en Canarias tanto en las entregas de bienes (combustibles y otros productos) como en las prestaciones de servicios, (en las propias estaciones, talleres y centros de engrase y lavado de coches), al efectuarse dichas entregas y prestaciones de servicios en el ámbito espacial del Impuesto y contar con un lugar fijo de negocios, siendo éstos las estaciones de servicios y talleres situados en Canarias donde se realizan las operaciones propias de su actividad empresarial.

Una vez determinado que la empresa consultante cuenta, a efectos del IGIC, con establecimiento permanente en Canarias y realiza actividades empresariales en dicho territorio, veremos las obligaciones y el régimen aplicable respecto del IGIC, analizando cada uno de los hechos imponibles, su sujeción y tipo impositivo en su caso, de cada una de las operaciones.

- Las entregas de bienes (carburantes y otros productos) efectuadas por la sociedad explotadora de las estaciones de servicio a la sociedad consultante.

Dicha entrega de carburantes está sujeta al tipo cero del IGIC, según lo dispuesto en el artículo 27.1.1º p) de la Ley 20/1991, que establece dicho tipo impositivo para las entregas de petróleo y de los productos derivados de su refino.

Respecto "otros productos" el tipo aplicable, dependerá de la clase de producto de que se trate.

La base imponible de estas entregas de bienes esta constituida, según lo dispuesto en el artículo 22.1 de la Ley 20/1991, por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, incluyéndose los conceptos a que se refiere el mencionado artículo 22.2 de la citada Ley.

Describe el consultante su actividad como de comisionista de compra, que interviene en nombre propio y por cuenta del titular de las tarjetas, comitentes, si bien, al menos en apariencia, la comisión propia de su intermediación se satisface por los proveedores de los bienes y servicios y no por el comitente.

El artículo 23.5 de la Ley 20/1991 establece una regla especial de determinación de la base imponible en las entregas de bienes de tal carácter, disponiendo que "*en las transmisiones de bienes del comisionista al comitente en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por*

el comisionista más el importe de la comisión." En términos equivalentes, establece el número 4 del citado artículo una regla especial "*en las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión."* Estas reglas especiales son reflejo directo del carácter subordinado, desde el punto de vista del IGIC, de la comisión frente a la operación principal cuando el comisionista actúa en nombre propio, de tal manera que fuera cual fuera el objeto de la comisión (de compra o de venta) siempre se verá subsumida en la base imponible de la entrega, y nunca podrá instituirse como una operación independiente, incluso aunque entre comitente y comisionista se pacte el pago independiente de las mismas. En otras palabras, la comisión no puede figurar como contraprestación en sí misma, sino forma parte de la contraprestación de la operación principal, ya sea aumentándola o minorándola.

Respetando el carácter de comisión de compra de la operativa objeto de consulta, la comisión inherente a la misma no es abonada por el comitente sino por el vendedor de los bienes, por lo que directamente no recoge el supuesto planteado en el artículo 23.5 de la Ley 20/1991, lo que no implica que el importe de la citada comisión deba contemplarse independientemente de la operación principal. Al contrario, dicha comisión que abona la sociedad explotadora de las estaciones de servicio a la sociedad consultante deberá minorar la base imponible de las entregas de bienes que constituyen la operación principal objeto de intermediación, y cuyo origen ha de ser necesariamente una relación mercantil específica que origina el derecho a percibir dicha comisión por el consultante – aparente comisión de venta – que actúa en paralelo a la propia de la comisión de compra con sus clientes finales, y que parece formalizarse en el contrato de adhesión por el servicio de utilización del sistema de tarjetas por parte de los establecimientos adheridos al mismo.

- Consideración de comerciante minorista de la sociedad explotadora de las estaciones de servicio y de la sociedad consultante.

Respecto a la posibilidad de que la sociedad explotadora de las estaciones de servicio tenga la consideración de comerciante minorista, los requisitos propios de dicho concepto en el IGIC son, conforme dispone el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, los siguientes:

1º Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

2º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas durante el año precedente, hubieran excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

Presumiendo que el primero de los requisitos mencionados, es decir, la comercialización sin transformación de los carburantes, se cumple en el supuesto de la sociedad explotadora de las estaciones de servicio, su consideración como comerciante minorista vendrá dada en función del requisito cuantitativo descrito en segundo lugar. En los términos propuestos por el consultante, si la suma del importe de las contraprestaciones de las entregas de bienes de la sociedad explotadora de las estaciones de servicio a empresarios o profesionales es igual o inferior al 30 por 100 del total, efectuadas durante el año anterior, dicha sociedad tendrá la consideración de comerciante minorista y sus entregas de bienes dentro de su actividad comercial como minorista estará exenta del Impuesto. A efectos del cálculo se incluirán como entregas a empresarios o profesionales las realizadas entre la sociedad explotadora de las estaciones de servicio y la sociedad consultante.

Respecto a la sociedad consultante, y partiendo de su condición de empresario establecido en las Islas Canarias y, en consecuencia, sujeto pasivo del IGIC, habrá que realizar idéntico análisis al anteriormente expuesto. No realizando ninguna actividad de transformación en los carburantes que entrega, su consideración como comerciante minorista vendrá dada en función del requisito cuantitativo segundo respecto a las entregas a sus clientes.

- La entrega de bienes (carburantes y otros productos) de la sociedad consultante en nombre propio y por cuenta de sus clientes como adquirentes.

La entrega de carburantes está sujeta al tipo cero del IGIC, según lo señalado anteriormente en el artículo 27.1.1º p) de la Ley 20/1991.

Respecto "otros productos" el tipo aplicable dependerá de la clase de producto de que se trate.

La base imponible de estas entregas de bienes, esta constituida por el importe total de la contraprestación, conforme se establece en el artículo 22 de la Ley 20/1991 y, en el supuesto de existir una comisión a abonar por el comitente, se aplicará lo dispuesto en el artículo 23.5 de la Ley 20/1991, cuyo tenor literal es el siguiente:

"5. En las transmisiones de bienes del comisionista al comitente en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión."

Por tanto en las entregas efectuadas a sus clientes (comitentes), por la empresa consultante, actuando en nombre propio (como comisionista de compra), la base imponible estará constituida por la contraprestación fijada por ésta, (delimitada por los conceptos establecidos en el artículo 22.2 de la Ley 20/1991) más el importe, en su caso, de la comisión.

- Las prestaciones de servicio de lavado, engrase y demás ejecuciones de obra efectuadas en los vehículos por parte de los suministradores de los mismos a la sociedad consultante, y de esta última en nombre propio a sus clientes finales.

En dichas prestaciones de servicio se aplicará el tipo general del IGIC del 5 por 100, y para el cálculo de la base imponible se tendrán en cuenta las mismas consideraciones efectuadas para las entregas de bienes, si bien, en ningún caso podrá entenderse que se realizan en el ámbito de una actividad comercial a los efectos de la posible aplicación de la exención como comerciante minorista, en cuyo caso supondrían la existencia de un sector diferenciado de actividad respecto al mismo, de conformidad con lo establecido en el artículo 34.2 de la Ley 20/1991.

En el supuesto concreto de las comisiones, reiterar las consideraciones anteriores respecto a las entregas de bienes, teniendo en cuenta la equivalencia de los números 6 y 7 expuestos a continuación con respecto a los apartados 4 y 5 del mismo artículo 23 de la Ley 20/1991, referidos los primeros a prestaciones de servicio y los segundo a entregas de bienes, y que se reproducen a continuación:

"6. En las prestaciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio concertado por el comisionista menos el importe de la comisión.

7.- En las adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista

y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenido por el comisionista más el importe de la comisión."

En consecuencia, las posibles comisiones abonadas por la sociedad consultante en favor de los suministradores de servicios minorarán la base imponible de las prestaciones de servicios realizadas por dichas empresas suministradoras, mientras las comisiones cobradas a sus clientes por la sociedad consultante se añadirán al importe de las prestaciones de servicios que, realizadas en nombre propio, realiza para los mismos.

- Tratamiento de los intereses de demora y de las devoluciones en la base imponible de las operaciones realizadas para sus clientes.

Los intereses cobrados al cliente estarán exentos, y no se incluirán en la base imponible siempre que cumplan lo dispuesto en el artículo 22.2.a) párrafo segundo, de la Ley 20/1991 cuando dispone que:

"(...) No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 10, número 1, apartado 18), letra b) de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.

En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones."

En caso contrario, de no cumplir los intereses cobrados al cliente su consideración de operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio exentas tal y como se dispone en el mencionado artículo 10.1.18) letra b) de la Ley 20/1991, y que figuren separadamente en la factura, constituirán parte integrante de la base imponible de las operaciones principales.

Respecto a las devoluciones posteriores al devengo de la operación principal, en la medida en que respondan a los usos del comercio, supondrán una modificación de la base imponible inicial en la cuantía correspondiente, de conformidad con lo establecido en el artículo 22.5 de la Ley 20/1991.

- Obligaciones formales de la sociedad consultante.

Las obligaciones de los sujetos pasivos del IGIC se enumeran en el artículo 59 de la Ley 20/1991, y sus normas reglamentarias, si bien respecto a las formalidades de la facturación se remiten al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE. Núm. 286, de 29.11.2003), aplicable en el ámbito del IGIC en virtud de la Disposición adicional segunda del mismo.

En cuanto a los requisitos que deben cumplir las facturas es aplicable plenamente lo dispuesto en el artículo 6 del citado Real Decreto de facturación. Al mismo tiempo, la mención que el artículo 29 del Decreto 182/1992, hace a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar facturas se entienden hechas al actual Reglamento de facturación citado, según dicho artículo la expedición y entrega de factura incluso por vía telemática , se ajustarán a las normas del Reglamento de facturación con la especialidad respecto a las facturas emitidas por comerciante minoristas, en las que deberá hacerse constar la expresión "Comerciante minorista", de conformidad con el artículo 29.1 a) del Decreto

182/1992, de 15 de diciembre por el que se aprueban las normas de Gestión, Liquidación, Recaudación e Inspección del IGIC

En el mismo sentido es de aplicación el artículo 11 del Real Decreto 1496/2003, relativo a las facturas recapitulativas, en la que podrán incluirse distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario siempre que se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

Por último el artículo 28.5 del Decreto 182/1992, establece que las obligaciones de los sujetos pasivos deben cumplirse en el territorio de las Islas Canarias. No obstante se permite que los sujetos pasivos que actúen mediante establecimiento permanente y no tengan situado su domicilio fiscal en las Islas Canarias, podrán solicitar de la Administración Tributaria Canaria la autorización de la llevanza de de las obligaciones relativas a expedir y entregar facturas de sus operaciones, conservar las facturas y documentos sustitutivos y llevar los libros-registros en el lugar donde tenga situado dicho domicilio fiscal.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que:

El consultante, emisor de unas determinadas tarjetas que permiten el suministro de combustible y la adquisición de prestaciones de servicio de lavado y engrase de automóviles, que actúa en nombre propio y por cuenta de sus clientes ante los suministradores de combustible y demás servicios, tiene la consideración de sujeto pasivo del IGIC, como empresario establecido en el ámbito de aplicación del Impuesto.

Al actuar en nombre propio, la sociedad consultante se entenderá que adquiere a la sociedad explotadora de las estaciones de servicio y vende a sus clientes los correspondientes bienes y servicios.

Tanto las entregas de combustibles y otros bienes, que se ponen a disposición de sus respectivos adquirentes en las estaciones de servicio radicadas en las Islas Canarias, como las prestaciones de servicio de lavado y engrase de automóviles, que materialmente se efectúan en las citadas estaciones de servicio o talleres, se encuentran sujetas al IGIC, al considerarse localizados dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

Los tipos del IGIC aplicables serán el tipo cero del IGIC en las entregas de combustibles y, respecto a otro tipo de bienes, el que corresponda según su naturaleza. En las prestaciones de servicio de lavado y engrase será de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100.

Las denominadas comisiones no tienen entidad propia en el IGIC, al actuar el comisionista en nombre propio, y se incluirán en la base imponible de las operaciones principales ya sea aumentando o minorando las mismas.

La consideración de las estaciones de servicio (sociedad mercantil explotadora) o bien de la sociedad consultante como comerciante minorista dependerá, presumiendo que no realizan transformación alguna en los bienes que comercializan, del cumplimiento del requisito cuantitativo a que se refiere el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991. Las estaciones de servicio o, en su caso, la sociedad mercantil explotadora, incluirán entre las contraprestaciones correspondientes a las entregas de bienes efectuadas en las islas Canarias a empresarios o profesionales las realizadas a la sociedad mercantil consultante en su función de comisionista de compra en nombre propio, de manera que, si, en unión de las restantes entregas efectuadas a otros empresarios o profesionales, suponen como mínimo el 30 por 100 del total, no podrán tener la consideración de comerciantes minoristas en el IGIC.

Respecto al consultante, su consideración de comerciante minorista dependerá igualmente del requisito cuantitativo a que se refiere el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991 respecto a sus entregas de bienes a sus clientes, si bien sólo se tendrán en cuenta las realizadas en las islas Canarias.

En el supuesto de que, bien las estaciones de servicio (sociedad explotadora) o bien el consultante, tengan la consideración de comerciante minorista, las prestaciones de servicio de lavado y engrase constituirán un sector diferenciado de actividad respecto al de comercio minorista.

Respecto a los intereses de demora cobrados a sus clientes por el retraso en el pago de sus facturas, no formarán parte de la contraprestación de las operaciones efectuadas y se encontrarán exentos en la medida en que correspondan a un período posterior a la entrega de los bienes o prestaciones de servicio a las que se refieran, y siempre y cuando no excedan del usualmente aplicado en el mercado en operaciones similares, en cuyo caso el exceso si formará parte de la contraprestación. Las devoluciones posteriores al devengo de las operaciones, en la medida en que respondan a los usos del comercio, supondrán una modificación de la base imponible inicial en la cuantía correspondiente.

Por último, el consultante deberá asumir las obligaciones correspondientes a los sujetos pasivos del IGIC enumeradas en el artículo 59 de la Ley 20/1991 y, en concreto, en materia de facturación, las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura establecidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, a las que deberá añadir, entre otras peculiaridades, la obligación de hacer constar la expresión "comerciante minorista" – conforme al artículo 29.1 a) del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre por el que se aprueban las normas de Gestión, Liquidación, Recaudación e Inspección del IGIC- en las facturas emitidas con tal condición, si fuera el caso. En particular, y de conformidad con lo establecido en el artículo 11 del citado Real Decreto 1496/2003, relativo a las facturas recapitulativas, podrán incluirse distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario siempre que se hayan efectuado en el mismo mes natural.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, le comunico para su conocimiento y demás efectos, advirtiendo 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

Las Palmas de Gran Canaria, 9 de septiembre de 2005

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván