Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM 1459 (30/01/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.2 Ley 20/1991 Art. 10.1.27) y 10.3 Ley 20/1991 Art. 16.1 y 16.2.1º Ley 20/1991 Art. 21.a) Ley 20/1991 Art. 58 bis Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante manifiesta que va ha desarrollar una actividad consistente principalmente en la comercialización (venta) de productos electrónicos vía internet (ordenadores, televisiones, cámaras de fotos, etc...) a consumidores finales residentes en su mayoría en territorio peninsular español, pero también existirán consumidores finales residentes en las islas Canarias así como en otros estados de la Unión Europea. El servidor a través del cual se realizarán los pedidos estará en Canarias e inicialmente tendrá tres trabajadores a tiempo completo en régimen laboral general con su correspondiente alta en Canarias.

La operativa que realizará la entidad de referencia es la siguiente:

1.- La sociedad domiciliada en Canarias y con su única sede en este territorio, se constituyó en el año 2011 e iniciará su actividad de venta de productos electrónicos a través de un portal web de internet. El importe de las ventas estimado a 31 de diciembre de 2011 será de unos 300.000 euros.

2.- Los adquirentes de los productos, que figurarán en catálogos de su página web, serán en su mayoría residentes en el territorio peninsular español, aunque también los habrá residentes en las islas Canarias y en otros países de la Unión Europea, siendo destinatarios finales de los productos si bien, entre ellos, los hay que son sociedades mercantiles y personas físicas que realizan una actividad empresarial o profesional en el territorio de aplicación del impuesto, en Canarias o en otros países de la Unión Europea.

3.- La sociedad canaria recibe el pedido o encargo a través de su página web y también el pago del mismo efectuado por el cliente, que realizará una transacción por el importe señalado en el catálogo donde figura el producto que desea adquirir, utilizando tarjetas de crédito ó debito y ordenada a favor de la sociedad canaria.

4.- La sociedad canaria encargará el producto seleccionado por el cliente y realizará la compra del mismo, a otra sociedad mercantil o bien a un empresario persona física, residentes, en todo caso, en territorio peninsular español, los cuales a su vez, lo comprarán a sociedades mercantiles y/o empresarios personas físicas, residentes en Francia o en cualquier otro país de la Unión Europea, no teniendo ninguno de ellos establecimiento en territorio peninsular español ni en Canarias.

La sociedad o persona física proveedora, residente en Francia o en cualquier otro país de la Unión Europea, suministrará directamente el producto al destinatario final residente en territorio peninsular español, residente en las Islas Canarias o residente en cualquier otro estado de la Unión Europea, que adquirirá el producto a través de la página web de la sociedad canaria.

El transporte desde Francia o desde cualquier otro país de la Unión Europea a los distintos domicilios de los compradores en territorio peninsular español, Canarias u otro estado de la Unión

Europea, se hará por cuenta de la sociedad o persona física suministradora.

La sociedad canaria se está planteando también ser ella misma la que realizara la adquisición del producto, encargado por el cliente a través de su página web, a la sociedad o persona física suministradora, domiciliada en Francia o en cualquier otro país de la Unión Europea, siendo el resto de la operativa tal como se ha señalado con anterioridad.

En relación con la operativa señalada en primer lugar, se consulta por régimen jurídico en el IGIC y su aplicación a los siguientes hechos a las operaciones que se señalan a continuación y, en concreto, detalle de las obligaciones materiales y formales.

1) Compras realizadas por los consumidores en el portal de internet de la sociedad canaria que es la que vende y en correlación las ventas que realizará la sociedad canaria a los destinatarios finales.

2) Compras realizadas por la sociedad canaria a la sociedad mercantil o empresario persona física residentes en territorio peninsular español y consecuentemente las ventas que realizarán éstos últimos a la sociedad canaria.

3) Ventas realizadas por la sociedad o persona física residente en la Unión Europea a la empresa peninsular española o empresario persona física también residente en la península, y con entrega de los productos a los consumidores finales residentes en territorio peninsular español, en cualquier otro país de la Unión Europea o en Canarias.

En relación con la posibilidad de ser la sociedad canaria la que realizara la adquisición del producto, se consulta por el régimen jurídico en el IGIC y su aplicación a los siguientes hechos a las operaciones que se señalan a continuación y, en concreto, detalle de las obligaciones materiales y formales.

4) Compras realizadas por los consumidores en el portal de Internet de la sociedad canaria que es la que vende.

5) Ventas realizadas por las sociedades o personas físicas residentes en la Unión Europea a la empresa canaria y con entrega de los productos a los consumidores finales residentes en territorio peninsular español, otros territorios de la Unión Europea, o en Canarias.

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

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

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de este Centro Directivo lo siguiente:

1º.- No están sujetas al IGIC las entregas de bienes adquiridos por el consultante, sociedad mercantil domiciliada en las Islas Canarias, a proveedores situados fuera de las Islas Canarias, y suministrados directamente a los clientes finales, radicados también fuera de las Islas Canarias, en los que los bienes comercializados no han pasado materialmente por el territorio de las Islas Canarias, al no existir una puesta a disposición de los mismos dentro del ámbito de aplicación del IGIC.

2º. En el supuesto de que los clientes finales sean destinatarios radicados en las Islas Canarias, pueden darse los siguientes supuestos:

A) La sociedad mercantil canaria es la importadora de la mercancía en las Islas Canarias, en calidad de sujeto pasivo adquirente de la misma de su proveedor, adjuntándose a la correspondiente declaración de importación en las Islas Canarias (DUA) la factura comercial entre el proveedor y el consultante, y entendiendo que existe una posterior entrega interior sujeta al Impuesto al poner a disposición de su cliente, empresario o profesional o particular, en las Islas Canarias, en la que se emitirá una nueva factura comercial de la sociedad canaria a su cliente final.

B) La puesta a disposición de la mercancía a la sociedad mercantil canaria por parte del proveedor se produce fuera de las Islas Canarias, siendo el cliente canario el importador de la misma como adquirente de la mercancía. En el correspondiente DUA de importación se adjuntará la factura comercial emitida por la sociedad mercantil consultante a su cliente en las Islas Canarias.

En el supuesto A) anterior podrá ser de aplicación el recargo especial sobre importaciones efectuadas por comerciantes minoristas – artículo 58 bis de la ley 20/1991 - y la posterior exención del IGIC en las entregas interiores a que efectúen los comerciantes minoristas – artículo 10.1.27) de la Ley 20/1991, si el consultante tienen la consideración de comerciante minorista en el IGIC, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991.

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

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

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

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante manifiesta que va ha desarrollar una actividad consistente principalmente en la comercialización (venta) de productos electrónicos vía internet (ordenadores, televisiones, cámaras de fotos etc...) a consumidores finales residentes en su mayoría en territorio peninsular español, pero también existirán consumidores finales residentes en las islas Canarias así como en otros estados de la Unión Europea. El servidor a través del cual se realizarán los pedidos estará en Canarias e inicialmente tendrá tres trabajadores a tiempo completo en régimen laboral general con su correspondiente alta en Canarias.

La operativa que realizará la entidad de referencia es la siguiente:

1.- La sociedad domiciliada en Canarias y con su única sede en este territorio, se constituyó en el año 2011 e iniciará su actividad de venta de productos electrónicos a través de un portal web de internet. El importe de las ventas estimado a 31 de diciembre de 2011 será de unos 300.000 euros.

2.- Los adquirentes de los productos, que figurarán en catálogos de su página web, serán en su mayoría residentes en el territorio peninsular español, aunque también los habrá residentes en las islas Canarias y en otros países de la Unión Europea, siendo destinatarios finales de los productos si bien, entre ellos, los hay que son sociedades mercantiles y personas físicas que realizan una actividad empresarial o profesional en el territorio de aplicación del impuesto, en Canarias o en otros países de la Unión Europea.

3.- La sociedad canaria recibe el pedido o encargo a través de su página web y también el pago del mismo efectuado por el cliente, que realizará una transacción por el importe señalado en el catálogo donde figura el producto que desea adquirir, utilizando tarjetas de crédito ó debito y ordenada a favor de la sociedad canaria.

4.- La sociedad canaria encargará el producto seleccionado por el cliente y realizará la compra del mismo, a otra sociedad mercantil o bien a un empresario persona física, residentes, en todo caso, en territorio peninsular español, los cuales a su vez, lo comprarán a sociedades mercantiles y/o empresarios personas físicas, residentes en Francia o en cualquier otro país de la Unión Europea, no teniendo ninguno de ellos establecimiento en territorio peninsular español ni en Canarias.

La sociedad o persona física proveedora, residente en Francia o en cualquier otro país de la Unión Europea, suministrará directamente el producto al destinatario final residente en territorio peninsular español, residente en las Islas Canarias o residente en cualquier otro estado de la Unión

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

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

Europea, que adquirirá el producto a través de la página web de la sociedad canaria.

El transporte desde Francia o desde cualquier otro país de la Unión Europea a los distintos domicilios de los compradores en territorio peninsular español, Canarias u otro estado de la Unión Europea, se hará por cuenta de la sociedad o persona física suministradora.

La sociedad canaria se está planteando también ser ella misma la que realizara la adquisición del producto, encargado por el cliente a través de su página web, a la sociedad o persona física suministradora, domiciliada en Francia o en cualquier otro país de la Unión Europea, siendo el resto de la operativa tal como se ha señalado con anterioridad.

En relación con la operativa señalada en primer lugar, se consulta por régimen jurídico en el IGIC y su aplicación a los siguientes hechos a las operaciones que se señalan a continuación y, en concreto, detalle de las obligaciones materiales y formales.

1) Compras realizadas por los consumidores en el portal de internet de la sociedad canaria que es la que vende y en correlación las ventas que realizará la sociedad canaria a los destinatarios finales.

2) Compras realizadas por la sociedad canaria a la sociedad mercantil o empresario persona física residentes en territorio peninsular español y consecuentemente las ventas que realizarán éstos últimos a la sociedad canaria.

3) Ventas realizadas por la sociedad o persona física residente en la Unión Europea a la empresa peninsular española o empresario persona física también residente en la península, y con entrega de los productos a los consumidores finales residentes en territorio peninsular español, en cualquier otro país de la Unión Europea o en Canarias.

En relación con la posibilidad de ser la sociedad canaria la que realizara la adquisición del producto, se consulta por el régimen jurídico en el IGIC y su aplicación a los siguientes hechos a las operaciones que se señalan a continuación y, en concreto, detalle de las obligaciones materiales y formales.

4) Compras realizadas por los consumidores en el portal de Internet de la sociedad canaria que es la que vende.

5) Ventas realizadas por las sociedades o personas físicas residentes en la Unión Europea a la empresa canaria y con entrega de los productos a los consumidores finales residentes en territorio peninsular español, otros territorios de la Unión Europea, o en Canarias.

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

"En contestación a su escrito… solicita informe previo sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, esta Subdirección General le informa de lo siguiente:

Primero.- El artículo 68 de la Ley 37/1 992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor

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

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

Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), establece:

"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

1°. Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

Segundo.- De acuerdo con lo anterior, se podrán dar las siguientes situaciones de sujeción al Impuesto en las operaciones en las que la empresa canaria sea adquirente o proveedora de las entregas:

- Estarán sujetas y no exentas las entregas que las entidades establecidas en el territorio peninsular hagan a la consultante canaria de productos que se encontraran en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se pongan a disposición de la consultante. Serán sujetos pasivos de tales entregas los proveedores peninsulares de la consultante canaria.

- Estarán sujetas y no exentas las entregas que la consultante haga, de productos que se encuentran en el territorio de aplicación del Impuesto, a sus clientes particulares, ya se encuentren éstos en dicho territorio como en otro Estado miembro. Será sujeto pasivo de dichas entregas la consultante. Lo dicho anteriormente se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 68 de la Ley 37/1992, que preceptúa que no se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto este tipo de entregas a particulares cuando el importe total de las entregas, excluido el Impuesto, haya excedido durante el año natural precedente de los límites fijados en el Estado destinatario a estos efectos. En su caso, la consultante podrá optar, en la forma reglamentariamente establecida, por la sujeción en destino aún cuando no haya superado los citados límites.

- Estarán sujetas y no exentas las entregas de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto que no sean objeto de expedición o transporte realizadas a empresarios o profesionales.

El sujeto pasivo de tales operaciones se determinará con arreglo a lo establecido en el artículo 84 de la Ley 37/1992.

- Estarán sujetas y exentas las entregas de productos que se encuentren en el territorio de aplicación del Impuesto y que tengan como destinatario a un empresario o profesional cuando se expidan o transporten a otro Estado miembro, conforme a lo establecido en el artículo 25 de la Ley del Impuesto, que dispone:

"Estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el

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

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

adquirente sea:

a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.

b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.

(...)

La consultante será sujeto pasivo de la entrega intracomunitaria exenta.

En el supuesto que no se cumplieran los requisitos del artículo 25, antecitado, la entrega resultaría sujeta y no exenta.

Tercero.- La compra de productos a sociedades establecidas en otros Estados miembros por parte de la consultante determinará, en el caso que los productos se transporten al territorio de aplicación del Impuesto, la realización de una entrega intracomunitaria, que resultará exenta conforme al equivalente en la normativa del Estado miembro de origen al artículo 25 de la Ley 37/1992, antes citado, en el país de origen comunitario, así como una adquisición intracomunitaria u operación asimilada en el territorio de aplicación del Impuesto. La consultante será sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria u operación asimilada cuando sea la destinataria de la misma.

Por lo demás, las normas de sujeción serán iguales a las descritas en el apartado segundo de esta contestación.

Cuarto.- Las obligaciones de los sujetos pasivos se encuentran recogidas, fundamentalmente, en el artículo 164 de la Ley 37/1992, que establece:

"Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente,

1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2°. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3°. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4°. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5°. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6°. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2°, de esta Ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

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

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

7°. Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.

Dos. La obligación de expedir y entregar factura por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo.

Cuando la citada obligación se cumpla por un cliente del empresario o profesional, deberá existir un acuerdo previo entre ambas partes, formalizado por escrito. Asimismo, deberá garantizarse la aceptación por dicho empresario o profesional de cada una de las facturas expedidas en su nombre y por su cuenta, por su cliente.

Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la facturación electrónica.

Tres. Lo previsto en los apartados anteriores será igualmente aplicable a quienes, sin ser sujetos pasivos de este Impuesto, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente.

Cuatro. La Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una traducción al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.".

La consultante deberá cumplir con las obligaciones expuestas en el citado artículo 164 cuando sea sujeto pasivo de las operaciones.

En particular, conviene recalcar la obligación de la presentación de la declaración recapitulativa que le incumbe a la consultante, en su caso, como interviniente en operaciones intracomunitarias y que se recoge en el título X, capítulo III, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 30)."

TERCERO.- En primer lugar, el consultante detalla una operativa en la que, a través de su portal web en internet, comercializa una serie de productos, señalando expresamente que se dedica a la venta de los mismos, recibiendo el pedido y pago de sus clientes y comprando el mismo a sus proveedores, si bien el suministro de los proveedores es directo al cliente final. Como aparente

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

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

sistema alternativo, el consultante plantea lo siguiente: *"La sociedad canaria se está planteando también ser ella misma la que realizara la adquisición del producto, encargado por el cliente a través de su página web, a la sociedad o persona física suministradora…, siendo el resto de la operativa tal como se ha señalado en el expositivo Primero."* Pues bien, nada indica en el expositivo primero del consultante que no sea la consultante la que adquiera los bienes que posteriormente entrega a sus clientes, al contrario, expresamente se afirma que "compra los mismos los proveedores", recibiendo el encargo y pago de sus clientes, por lo que no resulta claro a que se refiere cuando se menciona la posibilidad de ser "*ella misma la que realizara la adquisición del producto*". En consecuencia, la presente respuesta a consulta tributaria vinculante asumirá el contenido del expositivo primero del escrito de consulta, entendiendo que la sociedad consultante adquiere de sus suministradores y vende a sus clientes la mercancía que comercializa en su página web.

Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo anterior, si la relación comercial entre la sociedad mercantil consultante y sus proveedores tiene el carácter de comisión mercantil, cuestión que no menciona el consultante, conviene añadir que el artículo 6.1.8º de la Ley 20/1991 expresamente establece el carácter de entrega de bienes de las "*transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de comisión de compra"*, por lo que el criterio descrito en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante sería extrapolable al contrato de comisión en nombre propio en las transmisiones de bienes.

En el ámbito del IGIC, la Ley 20/1991 establece, en el artículo 16, una de regla general de localización de las entregas de bienes, que dice así:

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

Añade el número 2 una serie de reglas especiales, en concreto la establecida en el primer apartado presenta el siguiente tenor literal:

> *1º.- Las entregas de bienes muebles corporales que situados en fábrica, almacén o depósito, deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o transporte, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2º siguiente.*
>
> *No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando al iniciarse la expedición o transporte, los bienes que hayan de ser objeto de importación estén situados en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por los sucesivos transmitentes se entenderán realizadas en las Islas Canarias."*
>
> El artículo 4.2 de la Ley 20/1991 define el hecho imponible de las importaciones en el IGIC

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

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

como "*la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador."*

Se puede concluir que cuando existan transacciones comerciales de bienes en las que éstos físicamente no se encuentren en las Islas Canarias y que tampoco entren o salgan de dicho territorio, no puede existir una entrega de bienes sujeta al IGIC. Dicha aseveración no se ve alterada por la circunstancia de que la transacción comercial se instrumentalice mediante la comercialización en una página web en la que el sujeto pasivo sea una sociedad mercantil radicada en las Islas Canarias o bien que el servidor en que se aloja la página web se encuentre físicamente en las Islas Canarias.

En consecuencia, es posible concluir que no se encuentran sujetas al IGIC las entregas de bienes realizadas por las empresas proveedoras, situadas fuera de las Islas Canarias, a la sociedad canaria consultante que ésta última entrega a su vez a sus clientes, situados también fuera de las Islas Canarias, y que son remitidas directamente por los proveedores a los clientes finales, sin que los bienes comercializados entren o salgan del territorio de las Islas Canarias.

En el caso de que los clientes finales sean empresarios o profesionales, o bien particulares, situados en las Islas Canarias, de acuerdo con la operativa descrita por el consultante, pudieran concurrir las siguientes posibilidades:

A) La sociedad mercantil canaria es la importadora de la mercancía en las Islas Canarias, en calidad de sujeto pasivo adquirente de la misma – artículo 21.a) de la Ley 20/1991 - de su proveedor, adjuntándose a la correspondiente declaración de importación (DUA) la factura comercial entre el proveedor y su destinatario, consultante, y entendiendo que existe una posterior entrega interior sujeta al Impuesto al poner a disposición de su cliente, empresario o profesional o particular, en las Islas Canarias, en la que se emitirá una nueva factura comercial de la sociedad canaria a su cliente final.

B) La puesta a disposición de la mercancía a la sociedad mercantil canaria por parte del proveedor se produce fuera de las Islas Canarias, siendo el cliente canario el importador de la misma como adquirente de la mercancía. En el correspondiente DUA de importación se adjuntará la factura comercial emitida por la sociedad mercantil consultante a su cliente en las Islas Canarias.

En relación al supuesto A) mencionado con anterioridad, en la entrega interior del consultante a su cliente en las Islas Canarias pudiera ser de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 de tener la consideración de comerciante minorista, a continuación se reproduce literalmente su contenido:

> *"27º Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.*
>
> *La exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial.*
>
> *Sin perjuicio de la exención establecida en el párrafo primero de este apartado, las importaciones de bienes que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo, cuya exacción se realizará de acuerdo con el régimen especial que se regula en el artículo 58 bis de esta Ley y todo ello sin perjuicio de*

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

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

lo que se establece en el apartado siguiente.

Asimismo, estarán exentas las entregas de bienes muebles o semovientes que efectúen otros sujetos pasivos del Impuesto, siempre que éstos realicen una actividad comercial, cuando los destinatarios de tales entregas no tengan la condición de empresarios o profesionales o los bienes por ellos adquiridos no estén relacionados con el ejercicio de esas actividades empresariales o profesionales. Esta exención se limitará a la parte de la base imponible de estas entregas que corresponda al margen minorista que se incluya en la contraprestación. A estos efectos, la parte de la base imponible de las referidas entregas a la que no se aplique la exención se valorará aplicando el precio medio de venta que resulte de las entregas de bienes muebles o semovientes de igual naturaleza que los mismos sujetos pasivos realicen a comerciantes minoristas."

La consideración de comerciante minorista resultará del cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, citados a continuación:

"3. A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

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, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

3º.- Para la aplicación de lo dispuesto en el número anterior se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciantes minoristas, por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

a) Las de clasificación y envasado de productos.

b) Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte previas a la entrega de los bienes transmitidos.

c) Las manipulaciones que se determinen reglamentariamente."

Por último, tal y como establece el artículo 58 bis de la Ley 20/1991, las importaciones de bienes que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial están sometidas a un recargo, cuyo detalle se desarrolla en el mismo precepto mencionado, presentando el siguiente tenor literal:

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

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

"Artículo 58 bis.- Recargo sobre las importaciones efectuadas por comerciantes minoristas.

1. Las importaciones de bienes sujetas y no exentas que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo por el margen mayorista que se incorpore en la venta posterior de tales bienes, cuya exacción se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el referido minorista.

2. La base imponible del recargo será igual a la suma de la base imponible del Impuesto General Indirecto Canario, que grave la importación de bienes, y de las cuotas del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias que, asimismo, se devenguen con motivo de tal importación.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava tres de la presente Ley, los tipos del recargo serán los siguientes:

1º. Para las importaciones de bienes sometidas al tipo del 2 por 100 en el Impuesto General Indirecto Canario, el 0,20 por 100.

2º. Para las importaciones de bienes sometidas al tipo del 5 por 100 en el Impuesto General Indirecto Canario, el 0,5 por 100.

3º. Para las importaciones de bienes sometidas al tipo del 9 por 100 en el Impuesto General Indirecto Canario, el 0,9 por 100.

4º. Para las importaciones de bienes sometidas al tipo del 13 por 100 en el Impuesto General Indirecto Canario, el 1,3 por 100.

4. La liquidación y el ingreso del recargo se efectuarán conjuntamente con el Impuesto General Indirecto Canario que grave las importaciones de bienes efectuadas por los comerciantes minoristas y se ajustarán a las normas establecidas para la exacción de dicho impuesto.

5. En las ventas posteriores, efectuadas por los comerciantes minoristas, de los bienes cuya importación haya estado gravada con el recargo, deberá especificarse, en factura o documento sustitutivo, su condición de comerciante minorista. (...)"

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo lo siguiente:

1º.- No están sujetas al IGIC las entregas de bienes adquiridos por el consultante, sociedad mercantil domiciliada en las Islas Canarias, a proveedores situados fuera de las Islas Canarias, y suministrados directamente a los clientes finales, radicados también fuera de las Islas Canarias, en los que los bienes comercializados no han pasado materialmente por el territorio de las Islas Canarias, al no existir una puesta a disposición de los mismos dentro del ámbito de aplicación del IGIC.

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

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

2º. En el supuesto de que los clientes finales sean destinatarios radicados en las Islas Canarias, pueden darse los siguientes supuestos:

A) La sociedad mercantil canaria es la importadora de la mercancía en las Islas Canarias, en calidad de sujeto pasivo adquirente de la misma de su proveedor, adjuntándose a la correspondiente declaración de importación en las Islas Canarias (DUA) la factura comercial entre el proveedor y el consultante, y entendiendo que existe una posterior entrega interior sujeta al Impuesto al poner a disposición de su cliente, empresario o profesional o particular, en las Islas Canarias, en la que se emitirá una nueva factura comercial de la sociedad canaria a su cliente final.

B) La puesta a disposición de la mercancía a la sociedad mercantil canaria por parte del proveedor se produce fuera de las Islas Canarias, siendo el cliente canario el importador de la misma como adquirente de la mercancía. En el correspondiente DUA de importación se adjuntará la factura comercial emitida por la sociedad mercantil consultante a su cliente en las Islas Canarias.

En el supuesto A) anterior podrá ser de aplicación el recargo especial sobre importaciones efectuadas por comerciantes minoristas – artículo 58 bis de la ley 20/1991 - y la posterior exención del IGIC en las entregas interiores a que efectúen los comerciantes minoristas – artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, si el consultante tienen la consideración de comerciante minorista en el IGIC, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 30 de enero de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván

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

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