Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1476 (15/03/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 19.1.2º Ley 20/1991 Art. 19.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante es franquiciado de una clínica dental. La entidad franquiciadora tiene su domicilio fiscal en la Península y respecto a la cesión de los derechos derivados de la franquicia emite facturas sin repercusión del IGIC por entender que por esta prestación de servicio no se encuentra establecida en Canarias.

Una de las cláusulas del contrato de franquicia establece que corresponde al franquiciador dar el visto bueno a los locales en los que desarrollará su actividad el franquiciado. En todo caso es el franquiciador quien arrienda los locales de las clínicas para después subarrendarlos al franquiciado. En las facturas que emite el franquiciador por el subarriendo del local repercute el IGIC correspondiente.

Se consulta quién es el sujeto pasivo en relación a las prestaciones de servicios sujetas al IGIC y derivadas de la franquicia, si la franquiciadora por entender que respecto a estas operaciones está establecida en Canarias o la entidad mercantil consultante, franquiciado, como sujeto pasivo por inversión.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El hecho de que el empresario franquiciador obligue a la empresa franquiciada a desarrollar la actividad objeto de franquicia en un local que el empresario franquiciador subarrienda a la empresa franquiciada, no implica que aquél se encuentre establecido en Canarias respecto a la actividad de franquicia, cuando no dispone en Canarias de una organización de medios humanos y/o materiales para gestionar la actividad, con independencia que sí se encuentra establecido en cuanto a la actividad de subarriendo.

Por todo ello, en la actividad de franquicia se invertiría la condición del sujeto pasivo en la empresa franquiciada.

Visto el escrito presentado , 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 es franquiciado de una clínica dental. La entidad franquiciadora tiene su domicilio fiscal en la Península. Del contrato de franquicia se derivan un conjunto de operaciones (prestaciones de servicios y entregas de bienes), respecto de las cuales la entidad franquiciadora emite factura sin repercusión del IGIC por entender que por tal operación no se encuentra establecida en Canarias y se invierte la condición del sujeto pasivo en la sociedad mercantil consultante.

Una de las cláusulas del contrato de franquicia establece que corresponde al franquiciador dar el visto bueno a los locales en los que desarrollará su actividad el franquiciado. En todo caso es el franquiciador quien arrienda los locales de las clínicas para después subarrendarlos al franquiciado. En las facturas que emite el franquiciador por el subarriendo del local repercute el IGIC correspondiente.

Se consulta quién es el sujeto pasivo en relación a las operaciones derivadas del contrato de franquicia y sujetas al IGIC, -si la franquiciadora por entender que respecto a estas operaciones está establecida en Canarias o la entidad mercantil consultante, franquiciado, como sujeto pasivo por inversión.

SEGUNDO.- Conforme con el texto de la consulta, debemos partir del hecho de que la entidad franquiciadora realiza dos operaciones distintas sujetas al IGIC cuyo destinatario es la entidad mercantil consultante (entidad franquiciada), a saber:

- El subarriendo de un local de negocios.

- El contrato de franquicia.

El primer párrafo del artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 establece qué se entiende, a efectos del IGIC, por establecimiento permanente:

> *"Cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales."*

Junto a este concepto general, el artículo 17.Dos incluye una serie de casos especiales de establecimiento permanente, de la que este Centro Directivo quiere destacar que se trata de un *numerus apertus* o lista abierta que no agota el concepto de establecimiento permanente, aunque sí abarca con toda probabilidad, como destaca alguna doctrina, la mayoría de los establecimientos con que puede operar un empresario o profesional.

La redacción del citado artículo 17.Dos es la siguiente (el subrayado es nuestro):

> *"En particular, tendrán esta consideración:*
> *a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en*

C./ Profesor Agustín Millares Carló, 22.
5ª planta – Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

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

general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título."

Comprobamos que constituyen establecimientos permanentes los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título. Por tanto, respecto a la actividad de subarriendo del local de negocio de la empresa franquiciadora a la empresa franquiciada (entidad consultante), la primera dispone de establecimiento permanente en Canarias y así lo reconoce cuando emite facturas repercutiendo la correspondiente cuota del IGIC.

La cuestión que se plantea es decidir si disponiendo de establecimiento permanente en Canarias respecto a la actividad de subarriendo de un local de negocio, y, por tanto, establecida en Canarias, ello implica que también respecto a la actividad de franquicia la empresa franquiciadora también se encuentra establecida en Canarias y no se produciría respecto a esta operación la inversión del sujeto pasivo en la empresa franquiciada (entidad mercantil consultante).

Para resolver esta cuestión, estimamos necesario indicar que a efectos del IGIC se debe diferenciar dos momentos respecto a cuándo se considera que un empresario o profesional se encuentra establecido en Canarias:

- Antes del día 1 de enero de 2010

No existía una norma concreta en el IGIC al respecto, pero era evidente que un empresario o profesional que actúe en Canarias a través de un establecimiento permanente debía ser considerado establecido en este territorio, teniendo en cuenta que por establecimiento permanente se entendía (y se entiende en la actualidad) a cualquier lugar fijo de negocio donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales (antiguo artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991 y actual 17.Dos).

De este modo, cuando el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, que regula la inversión del sujeto pasivo, disponía (y dispone) en su letra a) que se producía este hecho cuando las operaciones sujetas al IGIC se efectuasen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no estuviese establecido en dicho territorio, era indiferente si el establecimiento permanente en Canarias del empresario o profesional intervenía o no en la entrega del bien o prestación de servicio sujeta al IGIC, lo importante era sí estaba o no el empresario o profesional establecido en Canarias con independencia del lugar desde donde se ordenaba la operación.

De haberse mantenerse esta situación, y partiendo del hecho de que la entidad franquiciadora se encuentra establecida en Canarias por la actividad de subarriendo de locales de negocios, en las

C./ Profesor Agustín Millares Carló, 22.
5ª planta – Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

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

operaciones derivadas del contrato de franquicia sujetas al IGIC no se hubiera producido la inversión del sujeto pasivo en la entidad franquiciada, puesto que la entidad franquiciadora se encontraba establecida en Canarias.

- <u>Desde el día 1 de enero de 2010</u>

La situación varía radicalmente desde esta fecha. El artículo 2.Seis de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, modifica el artículo 19 de la Ley 20/1991, regulador de los sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, añadiendo un nuevo número 3 con el siguiente texto:

> *"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."*

Esta modificación se realiza con efectos desde el día 1 de enero de 2010, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de la disposición final cuarta de la citada Ley 2/2010 (debe tenerse en cuenta que la referencia al apartado seis del artículo segundo que efectúa la letra a) de la disposición final cuarta de la Ley 2/2010 es incorrecta y se refiere al apartado 8, de acuerdo con la corrección de errores publicada en el Boletín Oficial del Estado de 26 de mayo de 2010).

Con el nuevo número 3 del artículo 19 de la Ley 20/1991, si estamos ante una operación en cuya ordenación por cuenta propia de factores humanos y/o materiales para su realización no interviene el establecimiento permanente del empresario o profesional en Canarias, éste, y exclusivamente respecto a esta operación, no se encuentra establecido en este territorio, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en el destinatario de la operación cuando se trate de un empresario o profesional establecido en Canarias.

Es decir, si la operación de franquicia no se ordena desde un establecimiento permanente en Canarias, respecto de esta operación la entidad franquiciadora no se encuentra establecida en Canarias, con independencia que sí se encuentra respecto a la operación de subarriendo de locales de negocios.

Por tanto, lo que debe analizarse a continuación es si la empresa franquiciadora se encuentra establecida en Canarias respecto a la operación de franquicia, teniendo en cuenta la particularidad de que ésta se debe desarrollar necesariamente por la empresa franquiciada (entidad consultante) en un local que es subarrendado por la empresa franquiciadora y que constituye un establecimiento permanente para ésta respecto a la actividad de arrendamiento.

C./ Profesor Agustín Millares Carló, 22.
5ª planta – Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

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

TERCERO.- Sintentizando bastante la doctrina sobre el concepto general de establecimiento permanente, cabe señalar que tres son los elementos que han de concurrir en una localización para que pueda entenderse que constituye un "lugar fijo de negocios":

- En primer lugar, deben existir unos medios afectos a la organización empresarial o profesional en las Islas Canarias, o empleando el lenguaje de la propia Ley 20/1991, un "lugar fijo" donde se encuentren los activos con los que se lleva a cabo la actividad empresarial o profesional.

- En segundo lugar, se requiere una "organización" resultante de la ordenación de los factores materiales y humanos, o de uno de ellos, cuyo objetivo no es otro que el de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expresados en el artículo 5.1 de la propia Ley 20/1991.

- Y en tercer y último lugar, se exige también que la actividad empresarial o profesional esté vinculada al lugar fijo de negocios, o lo que es lo mismo, al establecimiento permanente.

Como hemos reseñado anteriormente, junto al concepto general de establecimiento permanente, el artículo 17.Dos incluye una serie de casos especiales de establecimiento permanente, pero que no resultan aplicables a la actividad de franquicia que nos ocupa.

Resulta de interés el contenido de la consulta vinculante 1385 de 10 de diciembre de 2010 de esta Dirección General de Tributos, que expresa lo siguiente:

> *"Una segunda cuestión que plantea la sociedad es si la consideración de no establecido queda invalidada por el hecho de que la sociedad haya realizado un contrato de arrendamiento de un local. Lo primero que debe destacarse es que, según el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, tienen la consideración de establecimiento permanente "las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías". A este respecto, ha de subrayarse que para que exista establecimiento permanente en el sentido expuesto, es necesario no solo que el empresario o profesional disponga de las instalaciones (almacenes) en calidad de propietario, titular de un derecho real de uso o arrendatario de la totalidad o de una parte fija del mismo, sino que además las explote o, lo que es lo mismo, realice en ellas la actividad económica de forma autónoma respecto de la casa matriz. Por ello, en el supuesto que nos ocupa, el que la sociedad A sea arrendataria de un bien inmueble no es por si mismo suficiente para entender que la sociedad está establecida en Canarias, ya que la Ley 20/1991 requiere además, como se ha dicho, que la sociedad disponga de una estructura apta desde la que se realice las operaciones empresariales, cosa que no existe en este caso, pues, como se ha señalado, la sociedad ha contratado con otra sociedad el servicio logístico de distribución de la mercancía. Lo cual, por su propia naturaleza, supone que la entidad no disponga en el archipiélago de un establecimiento permanente, ya que no tiene en el territorio de las islas un conjunto de activos y de medios humanos y técnicos necesarios para encauzar su actividad en nuestra Comunidad Autónoma."*

C./ Profesor Agustín Millares Carló, 22.
5ª planta – Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

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

Corolario de lo expuesto es que el hecho de que el local donde se desarrolla la actividad de franquicia esté arrendado por la entidad franquiciadora y, a su vez, subarrendado por la entidad franquiciadora a la entidad franquiciada (entidad consultante), no implica que necesariamente constituya un establecimiento permanente y, por tanto, se encuentre establecida en Canarias la entidad franquiciadora por la operación de franquicia, por dos razones:

- Resulta necesario disponer de una organización de medios humanos y/o materiales en Canarias. Cuestión que no se aclara en el texto de la petición de emisión de consulta.

- El local subarrendado es un lugar fijo de negocio para el desarrollo de la actividad de la franquicia por parte de la empresa franquiciada (entidad consultante), pero no para la entidad franquiciadora.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que el hecho de que el empresario franquiciador obligue a la empresa franquiciada a desarrollar la actividad objeto de franquicia en un local que el empresario franquiciador subarrienda a la empresa franquiciada, no implica que aquél se encuentre establecido en Canarias respecto a la actividad de franquicia, cuando no dispone en Canarias de una organización de medios humanos y/o materiales para gestionar la actividad, con independencia que sí se encuentra establecido en cuanto a la actividad de subarriendo.

Por todo ello, en la actividad de franquicia se invertiría la condición del sujeto pasivo en la empresa franquiciada.

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, 15 de marzo de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván

C./ Profesor Agustín Millares Carló, 22.
5ª planta – Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

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