Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2082 (19/10/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 19.3 Ley 20/1991 art. 48 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Una sociedad mercantil no establecida en Canarias ha venido prestando servicios de reparación de maquinaria industrial sujetos al IGIC por tener como destinatario la sede en Canarias de un empresario, invirtiéndose en éste la condición del sujeto pasivo. Conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 20/1991 ha venido efectuando solicitudes de devolución, como empresario o profesional no establecido, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se han utilizado en la realización de los citados servicios. La Agencia Tributaria Canaria ha venido reconociendo tal derecho y ha procedido a su devolución.

Plantea establecerse en Canarias mediante la apertura de un taller, que constituiría un esdtablecimiento permanente, para desarrollar la misma actividad de reparación de maquinaria industrial; sin embargo, por su especialidad, el servicio de reparación que viene efectuando a un empresario canario seguirá realizándose con medios humanos y materiales afectos a la sede de su actividad económica situada fuera de Canarias, soportando dicha sede cuotas del IGIC por la importación o adquisición de bienes o servicios que utiliza en la realización del servicio de reparación. Estaría obligada a presentar autoliquidaciones periódicas trimestrales (modelo 420).

Consulta respecto al servicio de reparación que presta utilizando medios humanos y materiales afectos a su sede fuera de Canarias, si ya no resultaría aplicable la inversión del sujeto pasivo al disponer de un establecimiento permanente en Canarias. Igualmente consulta si la recuperación de las cuotas del IGIC soportadas por la sede de su actividad económica debe seguir siendo la solicitud de devolución como empresario o profesional no establecido prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario establecido destinatario del servicio de reparación de maquinaria industrial cuando se ordene la operación desde la sede de la actividad económica situada fuera de Canarias del empresario prestador. La inversión del sujeto pasivo, en este caso, se produciría incluso aunque el empresario prestador disponga de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IGIC.

- De realizar operaciones sujetas y no exentas al IGIC donde no se produzca la inversión del sujeto pasivo, puede ejercer la deducción en las autoliquidaciones periódicas tanto de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en las

operaciones de reparación de maquinaria industrial ordenadas desde su establecimiento permanente, como las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en las operaciones de reparación de maquinaria industrial ordenadas desde su sede de la actividad económica situada fuera del territorio de aplicación del IGIC.

- Únicamente se deberá acudir al régimen de devolución previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991, si en el período anual o trimestral a que se refiera la solicitud el establecimiento permanente no ha efectuado ninguna entrega de bien o prestación de servicio sujeta al IGIC o no sujeta por aplicación de las reglas de localización. A las cuotas soportadas en dicho período de solicitud de devolución les será de aplicación las reglas del artículo 48 de la Ley 20/1991 y su desarrollo reglamentario.

- No cabe para un mismo período el ejercicio de la deducción de las cuotas soportadas que tiene como destino el establecimiento permanente, y de devolución por la vía del artículo 48 de a Ley 20/1991 de las cuotas soportadas que tiene como destino la sede de la actividad económica.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una sociedad mercantil no establecida en Canarias ha venido prestando servicios de reparación de maquinaria industrial sujetos al IGIC por tener como destinatario la sede en Canarias de un empresario, invirtiéndose en éste la condición del sujeto pasivo. Conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 20/1991 ha venido efectuando solicitudes de devolución, como empresario o profesional no establecido, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se han utilizado en la realización de los citados servicios. La Agencia Tributaria Canaria ha venido reconociendo tal derecho y ha procedido a su devolución.

Plantea establecerse en Canarias mediante la apertura de un taller, que constituiría un esdtablecimiento permanente, para desarrollar la misma actividad de reparación de maquinaria industrial; sin embargo, por su especialidad, el servicio de reparación que viene efectuando a un empresario canario seguirá realizándose con medios humanos y materiales afectos a la sede de su actividad económica situada fuera de Canarias, soportando dicha sede cuotas del IGIC por la importación o adquisición de bienes o servicios que utiliza en la realización del servicio de reparación. Estaría obligada a presentar autoliquidaciones periódicas trimestrales (modelo 420).

Consulta respecto al servicio de reparación que presta utilizando medios humanos y materiales afectos a su sede fuera de Canarias, si ya no resultaría aplicable la inversión del sujeto pasivo al disponer de un establecimiento permanente en Canarias. Igualmente consulta si la recuperación de las cuotas del IGIC soportadas por la sede de su actividad económica debe seguir siendo la solicitud de devolución como empresario o profesional no establecido prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

SEGUNDO.- Una entidad mercantil viene prestando servicios de reparación de maquinaria industrial cuyo destinatario es la sede de la actividad económica radicada en Canarias de un empresario. Dicha prestación se encuentra sujeta al IGIC conforme a lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, que dispone lo siguiente:

"Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede,

establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste."

Puesto que la entidad mercantil no se encuentra establecida en Canarias, se produce la inversión del sujeto pasivo en el empresario destinatario del servicio que sí se encuentra radicado en en este territorio. Todo ello de acuerdo con lo previsto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

"*2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*

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

Estando no establecida en Canarias y realizando únicamente prestaciones de servicios sujetas al IGIC con inversión del sujeto pasivo, la forma de recuperar las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en tales operaciones sujetas por parte de la entidad mercantil, es el procedimiento de devolución a empresarios o profesionales no establecidos previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

Con esta introducción se presta conformidad al planteamiento expuesto en el texto de la consulta: presta servicios sujetos al IGIC con inversión del sujeto pasivo y la recuperación de las cuotas del IGIC soportadas es la vía del procedimiento de devolución a empresarios o profesionales no establecidos. La cuestión objeto de consulta es si está situación se modifica con la intención de establecerse en el territorio de aplicación del IGIC.

Pretende abrir un taller que supondría disponer de un establecimiento permanente en Canarias para prestar servicios de reparación de maquinaria industrial con medios humanos y técnicos adscritos al establecimiento permanente; no obstante, el servicio que viene prestando y cuyo destinatario es la sede de la actividad económica radicada en Canarias de un empresario, seguirá prestándose, por razones de la especiales características de la maquinaria industrial del cliente, con medios humanos y materiales afectos a la sede la actividad económica fuera de Canarias de la entidad mercantil.

Obviamente, esta última operación seguiría estando sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el citado anteriormente artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, la cuestión que se plantea es quién sería el sujeto pasivo, si la entidad mercantil o el empresario destinatario de la operación de reparación.

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"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."

Del contenido de precepto, se desprenden dos principios, a saber:

- Si la sede de la actividad económica (o domicilio fiscal) de un empresario o profesional se encuentra en Canarias, está establecido en todo caso en el territorio de aplicación del Impuesto, aunque la sede no intervenga en la operación sujeta al IGIC.

- Si dispone de un establecimiento permanente en Canarias, se encontraría el empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del IGIC, siempre y cuando intervenga dicho establecimiento en la realización de la entrega del bien o en la prestación de servicio sujeta al IGIC. *A sensu contrario*, si el establecimiento permanente no interviene en una operación interior, el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio no se encontraría, respecto a esta operación, establecido en Canarias, por lo que se invertiría la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario de la operación, salvo que éste tampoco se encontrase establecido en el territorio de aplicación del IGIC. Obviamente, si el adquirente es un particular o un empresario o profesional no actuando como tal, no se produciría la inversión del sujeto pasivo.

La normativa aclara que un establecimiento permanente interviene en la realización de una entrega de bienes o prestación de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales o humanos en la realización de la operación; o dicho de otro modo, cuando utilice los medios técnicos y humanos afectos al establecimiento permanente para operaciones inherentes a la entrega del bien o de la prestación de servicio, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

En el caso objeto de consulta, el establecimiento permanente de la entidad mercantil no interviene, ni antes ni durante, en la realización del servicio de reparación de la maquinaria industrial, ya que se utiliza exclusivamente medios materiales y humanos afectos a la sede fuera de Canarias de su actividad económica.

Derivado de todo lo expuesto, respecto a este servicio de reparación de maquinaria industrial sigue la entidad mercantil no estando establecida en Canarias, por lo que se seguiría invirtiendo la condición de sujeto pasivo en el empresario establecido.

En las prestaciones de servicios de reparación en las que se utilizan para su realización medios humanos y materiales afectos a su establecimiento permanente, será sujeto pasivo la entidad mercantil por entenderse que se encuentra establecido respecto a estas prestaciones.

Por último, debe señalarse que la mera aptitud del establecimiento permanente para efectuar para realizar las operaciones de reparación, no implica encontrarse establecido en

Canarias cuando no se ordenen los factores técnicos y humanos adscritos al establecimiento permanente para la realización de la prestación de servicios.

En coordinación con lo dispuesto en el artículo 19.3 de la Ley 20/1991, el número 1 del artículo 48 del mismo cuerpo legal dispone (el subrayado es nuestro):

> "*1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, incluida la carga impositiva implícita, realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.*
>
> *A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera su solicitud."*

El segundo párrafo del artículo 48.1 de la Ley 20/1991 (lo subrayado) contiene la singularidad de considerar como empresario o profesional no establecido a aquel que aún disponiendo de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IGIC, no realice entregas de bienes o prestaciones de servicios (sujetas o no sujetas por aplicación de las reglas de localización) durante el período a que se refiere su solicitud de devolución.

El artículo 12.1.b) del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, regula los períodos de solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en los siguientes términos:

> "*b) La solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al período anual o trimestral inmediatamente anteriores.*
>
> *No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un período de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.*
>
> *La solicitud comprenderá las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas, incluida la carga impositiva implícita, en las adquisiciones de bienes o servicios en el período a que se refiera la solicitud, por las que se haya expedido la correspondiente factura. Tratándose de importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las devengadas en el período a que se refiera la solicitud.*
>
> *c) El plazo para la presentación de las referidas solicitudes se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran."*

En el supuesto de disponer de la condición de sujeto pasivo (por realizar servicios de reparación ordenadas desde su establecimiento permanente) podría ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en el marco del régimen general del ejercicio del derecho a la deducción regulado en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991 (artículos 28 a 44). El ámbito de las cuotas del IGIC soportadas que puede ejercer el derecho a la deducción, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos para tal ejercicio, englobaría tanto las cuotas del IGIC soportadas por el establecimiento permanente en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en las operaciones de reparación de maquinaria industrial ordenadas desde su establecimiento permanente, como las cuotas soportadas por la sede de la actividad económica en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en las operaciones de reparación de maquinaria industrial ordenadas desde su sede situada fuera del territorio de aplicación del IGIC, en la que se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario establecido.

No cabría, por tanto, acudir a la vía de la solicitud de devolución de empresarios o profesionales no establecidos, porque realizaría operaciones en las que sería sujeto pasivo y, sobre todo, porque estaría establecido en Canarias, aunque en determinadas prestaciones de servicios no se encontraría establecido en este territorio. Para un mismo período el régimen general de recuperación de las cuotas del IGIC soportadas es incompatible con el régimen especial de recuperación que representa la devolución a empresarios o profesionales no establecidos. No cabe que deduzca las cuotas soportadas por el establecimiento permanente a través de la autoliquidación periódica, y las cuotas soportadas por la sede de la actividad económica a través de una solicitud de devolución como empresario o profesional no establecido.

Ahora bien, obligatoriamente deberá acudir al régimen de devolución previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991, si en el período anual o trimestral a que se refiera su solicitud el establecimiento permanente no ha efectuado ninguna entrega de bien o prestación de servicio.

Efectivamente, si en el período a que se refiere la solicitud el establecimiento permanente no ha efectuado ninguna operación, la única forma de recuperar las cuotas del IGIC soportadas en dicho período de solicitud es exclusivamente la vía del artículo 48 de la Ley 20/1991, con las consecuencias de que a dichas cuotas soportadas exclusivamente se les aplican las singularidades de este régimen de devolución; ejemplo de ello, es que si una cuota soportada no se incorpora en la relación que consta en la solicitud de devolución, se pierde el derecho a su recuperación, dado que no resultaría aplicable el plazo de cuatro años previsto en el artículo 33.3 de la Ley 20/1991.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- Se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario establecido destinatario del servicio de reparación de maquinaria industrial cuando se ordene la operación desde la sede de la actividad económica situada fuera de Canarias del empresario prestador. La inversión del sujeto pasivo, en este caso, se produciría incluso aunque el empresario prestador disponga de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IGIC.

- De realizar operaciones sujetas y no exentas al IGIC donde no se produzca la inversión del sujeto pasivo, puede ejercer la deducción en las autoliquidaciones periódicas

tanto de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en las operaciones de reparación de maquinaria industrial ordenadas desde su establecimiento permanente, como las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en las operaciones de reparación de maquinaria industrial ordenadas desde su sede de la actividad económica situada fuera del territorio de aplicación del IGIC.

- Únicamente se deberá acudir al régimen de devolución previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991, si en el período anual o trimestral a que se refiera la solicitud el establecimiento permanente no ha efectuado ninguna entrega de bien o prestación de servicio sujeta al IGIC o no sujeta por aplicación de las reglas de localización. A las cuotas soportadas en dicho período de solicitud de devolución les será de aplicación las reglas del artículo 48 de la Ley 20/1991 y su desarrollo reglamentario.

- No cabe para un mismo período el ejercicio de la deducción de las cuotas soportadas que tiene como destino el establecimiento permanente, y de devolución por la vía del artículo 48 de a Ley 20/1991 de las cuotas soportadas que tiene como destino la sede de la actividad económica.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 19 de octubre de 2021
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García