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 Nº 2.263 (06/06/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 19.2.1º.a) y 3 Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1991

La entidad consultante es una empresa española, perteneciente a un grupo multinacional, con domicilio fiscal en territorio peninsular y cuya actividad principal consiste en la fabricación y comercialización de productos farmacéuticos relacionados con el cuidado ocular (principalmente, productos oftalmológicos y productos quirúrgicos). Los clientes son generalmente profesionales médicos e instituciones públicas o privadas de salud que actúan en calidad de empresarios o profesionales a los efectos del IGIC.

La entidad consultante expone las diferentes líneas de negocio en Canarias y consulta si dispone o no de establecimiento permanente en Canarias, y la forma de recuperar las cuotas del IGIC soportadas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entidad mercantil consultante no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC respecto a las entregas de bienes realizadas en las líneas de negocio de comercialización de lentes de contacto, productos para la sequedad ocular y para la salud ocular y equipos quirúrgicos y componentes.

- La entidad mercantil consultante se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC respecto a la línea de negocio de las prestaciones de servicios técnicos sobre equipos quirúrgicos, salvo cuando dichos servicios son efectuados por personal no adscritos al establecimiento permanente.

- Se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional adquirente en las entregas de productos para la sequedad ocular y para la salud ocular y equipos quirúrgicos y componentes.

- La entidad consultante será sujeto pasivo en las prestaciones de servicios técnicos sobre equipos quirúrgicos, debiendo declarar las cuotas devengadas a través de autoliquidaciones periódicas. Se invierte la condición de sujeto pasivo en las prestaciones de servicios técnicos sobre equipos quirúrgicos, cuando dichos servicios son efectuados por personal no adscritos al establecimiento permanente.

La inversión del sujeto pasivo es obligatoria aunque la entidad mercantil

consultante tenga obligación de declarar cuotas del IGIC devengadas en operaciones sujetas al IGIC en otras líneas de actuación, por disponer de un establecimiento permanente en Canarias que intervenga en la operación.

- 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 intervenido en 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 la 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 22.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante es una empresa española, perteneciente a un grupo multinacional, con domicilio fiscal en territorio peninsular y cuya actividad principal consiste en la fabricación y comercialización de productos farmacéuticos relacionados con el cuidado ocular (principalmente, productos oftalmológicos y productos quirúrgicos). Los clientes son generalmente profesionales médicos e instituciones públicas o privadas de salud que actúan en calidad de empresarios o profesionales a los efectos del IGIC.

La entidad consultante expone las diferentes líneas de negocio en Canarias y consulta si dispone o no de establecimiento permanente en Canarias, y la forma de recuperar las cuotas del IGIC soportadas.

SEGUNDO.- El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 establece, con carácter general, cuándo se considera establecido en Canarias, territorio de aplicación del IGIC, un empresario o profesional:

"*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 este precepto, se desprende que:

- 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, con independencia del territorio donde se localice la entrega o la prestación de servicios que realice, o si interviene o no en dichas operaciones.

- Si dispone de un establecimiento permanente en Canarias, el empresario o profesional se encontraría establecido en el territorio de aplicación del IGIC, siempre y cuando intervenga dicho establecimiento en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC.

- Si un establecimiento permanente no interviene en una entrega de bien o en una prestación de servicios sujeta al IGIC, el empresario o profesional titular del establecimiento

permanente que entrega el bien o presta el servicio no se encontraría, respecto a esta operación, establecido en Canarias.

La sociedad mercantil consultante no tiene su domicilio fiscal en Canarias, por lo que únicamente estaría establecido en el territorio de aplicación del IGIC, sí dispone de establecimiento permanente y éste interviene en la operación de entrega de bien o prestación de servicio que realice.

Es decir, aún pudiendo disponer de establecimiento permanente en Canarias, si en la operación sujeta al IGIC que realiza en favor de empresarios o profesionales establecidos en dicho territorio, el establecimiento permanente no interviene en la operación, la entidad mercantil consultante no estaría establecida respecto a la operación concreta, por lo que se invertiría la condición del sujeto pasivo (artículo 19.2.1º.a) Ley 20/1991) en el empresario o profesional destinatario de la operación. La inversión del sujeto pasivo es obligatoria aunque la entidad mercantil consultante tenga obligación de declarar cuotas del IGIC devengadas en operaciones sujetas al IGIC en otras líneas de actuación, por disponer de un establecimiento permanente en Canarias que intervenga en la operación.

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, recoge en su guión segundo el concepto de establecimiento permanente:

"*Dos. A efectos de esta Ley, se entenderá por:*

(...)

– Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, 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 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".

Para analizar los requisitos que determinan la existencia de un establecimiento, hemos de recordar que son idénticos a los contenidos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, y, por esta razón, a pesar de su carácter no vinculante en nuestro territorio, consideramos oportuno tener en cuenta los criterios dispuestos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y que se resumen en: presencia

física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y, fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Günter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg, señalan, para que exista establecimiento permanente, que es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) que en su artículo 11.2, señala que:

"*2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre: (...)*".

Así mismo, y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, en materia de IVA, nuestro Tribunal Supremo (ya desde la Sentencia de 23 de enero de 2012) ha adoptado el criterio de la UE y establece que para la existencia de establecimiento permanente tienen que darse las cuatro condiciones siguientes:

a) Gozar de una consistencia mínima o estructura apta en un Estado miembro concreto, distinto del de la propia sede.

b) Dicha estructura se debe concretar en una cierta organización, entendida esta como un conjunto de medios materiales y humanos que, además, impliquen una cierta división del trabajo.

c) Debe darse una cierta permanencia en el tiempo, o lo que es lo mismo, vocación de continuidad.

d) Debe existir autonomía en la realización de las actividades.

Con lo cual, interpretando conjuntamente los criterios anteriores, podemos diferenciar tres elementos: el objetivo, el subjetivo y el funcional:

I. El elemento objetivo, está referido a que el lugar o los medios utilizados tengan cierta vocación de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto.

II. El elemento subjetivo, se vincula con la existencia de medios humanos y técnicos para realizar las operaciones, y no uno de ellos solo, que constituyan una estructura adecuada respecto de los mismos, admitiéndose que los medios sean propios o subcontratados.

III. Y el tercer elemento, es el elemento funcional, esto es, que los medios humanos y materiales han de ser capaces de realizar las operaciones de que se trate, entendiendo el término capacidad de funcionamiento como sinónimo de autonomía en el funcionamiento; la autonomía

no debe interpretarse en el sentido de tener independencia, sino de tener capacidad para actuar aunque requiera de la autorización o las instrucciones del mandante.

TERCERO.- Analizaremos con independencia cada línea de actuación que ha manifestado la entidad mercantil consultante, para determinar si se encuentra o no establecido en el territorio de aplicación del IGIC por disponer o no de establecimiento permanente:

A) LENTES DE CONTACTO

Señala textualmente la entidad consultante que esta línea de negocio se refiere a la comercialización de lentes de contacto en Canarias. Tiene formalizado un acuerdo de distribución con una entidad dedicada a la distribución de productos médicos ajena al grupo (en adelante "distribuidora").

La entidad distribuidora almacena y distribuye en el territorio del IGIC, en nombre y por cuenta propia, los productos de salud ocular previamente adquiridos a la consultante. Por tanto, esta entidad asume los riesgos de su propia actividad como sujeto independiente.

La entidad distribuidora fija y determina, por su cuenta y riesgo, los precios de venta de los productos previamente adquiridos a la entidad consultante.

La entidad distribuidora es la encargada de importar en Canarias los productos previamente adquiridos a la entidad consultante y de efectuar entregas locales de los productos dentro del territorio del IGIC. La entidad consultante no interviene en el transporte, almacenaje ni comercialización de estos productos en el territorio del IGIC.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe mencionar que, en alguna ocasión, se pueda dar la situación en que la peticionaria sea quien venda directamente las lentes de contacto a sus clientes (ópticas ubicadas en las Islas Canarias) sin intervención alguna de la entidad distribuidora. En ese caso, los recursos humanos que intervendrían en la realización de estas ventas están localizados en la Península.

Ante esta exposición de la mecánica de actuación en la línea de negocios de lentes de contacto, no resulta necesario efectuar un gran esfuerzo interpretativo para llegar a la conclusión de que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecido en Canarias: no dispone de medios materiales y humanos que conforme una mínima organización que pueda intervenir en la entrega.

En los supuestos ocasionales en las que sea la entidad mercantil consultante quien importe y entregue los bienes que comercializa en esta línea de actuación, se invertirá la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional adquirente conforme a lo establecido en el artículo 19.2.1º.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."

Se reitera que la inversión del sujeto pasivo es obligatoria aunque la entidad mercantil consultante tenga obligación de declarar cuotas del IGIC devengadas en operaciones sujetas al IGIC en otras líneas de actuación, por disponer de un establecimiento permanente en Canarias que intervenga en la operación.

B) PRODUCTOS PARA LA SEQUEDAD OCULAR Y PARA LA SALUD OCULAR

Esta línea de negocio se refiere a la comercialización de productos para la sequedad ocular y para la salud ocular.

Expone textualmente la entidad mercantil consultante que ha formalizado un acuerdo con una entidad de servicios logísticos que se encarga de almacenar y transportar dentro del territorio del IGIC los productos para tratar la sequedad y la salud ocular en nombre y por cuenta de la entidad consultante. La entidad logística cuenta con almacén y una organización suficiente en el territorio del IGIC para garantizar la correcta entrega de los productos en nombre y por cuenta de la consultante.

Dicha entidad de servicios logísticos se encarga de distribuir los productos a los clientes (esto es, dos compañías mayoristas y una entidad distribuidora).

En todo caso, la entidad consultante es la responsable de importar los productos dentro del territorio del IGIC, actuando como importadora de los bienes a efectos de este impuesto, y de efectuar las entregas locales de los productos dentro del territorio del IGIC.

Así mismo, los empleados de la peticionaria situados en territorio peninsular tienen atribuidas las siguientes funciones y responsabilidades:

- Fijar los precios y las condiciones de suministro de los productos entregados a través del operador logístico.
- Concluir aquellos contratos con clientes cuyos pedidos, por cualquier motivo, no deben ser atendidos.
- Concluir acuerdos y fijar condiciones comerciales con los clientes ubicados en las Islas Canarias.
- Organizar y supervisar las actividades realizadas por la entidad logística en las Islas Canarias.

La consultante, respecto a esta línea de negocio, también cuenta con un empleado en el territorio del IGIC que se encarga de visitar hospitales y personal médico (generalmente, oftalmólogos) situados en el territorio del Impuesto para compartir con ellos información médica y técnica sobre los productos para tratar la sequedad y la salud ocular. Dichos oftalmólogos no venden con posterioridad los productos, pero son quienes podrán prescribirlos.

El empleado no está autorizado para negociar y/o celebrar contratos en nombre de la entidad consultante, limitándose sus funciones a asesoramiento para la promoción de los productos. Este empleado únicamente desarrolla su labor en la línea de negocio de productos para ojos secos y salud ocular.

La negociación y conclusión de contratos se lleva a cabo por empleados de la consultante situados en territorio de aplicación del IVA (territorio peninsular)

En esta línea de negocio hay que determinar si la contratación de un servicio de almacenaje y distribución supone disponer de una establecimiento permanente en Canarias.

La posición inicial era que la mera posibilidad de disponer de una capacidad de almacenamiento en un bien inmueble situado en Canarias, suponía estar establecido en Canarias (por todas, consulta no vinculante 700 de 12 de noviembre de 2002). Esta posición doctrinal se modificó (véase la consulta vinculante 1350 de 14 de abril de 2010) señalando que el almacenamiento por la sociedad consultante de productos de su propiedad en los locales contratados por la compañía logística que le presta los servicios de almacenamiento, no determina por sí la existencia de establecimiento permanente en el archipiélago canario. Este criterio doctrinal fue ratificado por la consulta vinculante 1385 de 10 de diciembre de 2010 que expresa: "*Que la sociedad A no se encuentra establecida en Canarias, por no disponer en las islas de establecimiento permanente, puesto que no es propietaria de ningún local en el archipiélago, ni cuenta con ningún medio humano ni con una red de agentes autorizados que intervengan en la distribución de los productos en nuestra Comunidad, razón por la cual necesita de los servicios logísticos de una entidad para el almacenamiento de los productos en territorio canario, siendo, a estos efectos, indiferente el que la sociedad A disponga o no de un espacio físico determinado en el almacén de la entidad logística*."

Hay que aclarar que el hecho de que se disponga en Canarias de un espacio de almacenamiento en propiedad o arrendado, no significa estar establecido, cuando ello no va acompañado de una mínima organización de medios personales o materiales.

Por otra parte, el hecho de la existencia de una persona contratada que desarrolla su actividad laboral en Canarias no implica *per se* disponer de establecimiento permanente en Canarias. Si a ello unimos que dicha persona se limita a actuaciones de promoción sin que disponga de capacidad para actuar en nombre y por cuenta de la entidad mercantil consultante para negociar condiciones de venta, fijar precio y formalizar contratos en nombre y por cuenta de la entidad mercantil consultante, es evidente que tampoco en la linea de negocio de comercialización de productos para la sequedad ocular y para la salud ocular, la entidad mercantil consultante se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC.

Conforme a todo ello, las entregas de bienes sujetas al IGIC que realice en esta línea de negocio se invertirá la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional adquirente, de acuerdo con el anteriormente reproducido artículo 19.2.1º.a) de la Ley 20/1991.

C) EQUIPOS QUIRÚRGICOS Y COMPONENTES

Esta línea de negocio se refiere a la comercialización de equipos quirúrgicos y componentes en Canarias.

La entidad mercantil consultante expone textualmente que es la responsable de importar los productos dentro del territorio del IGIC, actuando como importadora de los bienes, y de efectuar entregas locales de los equipos y componentes dentro del territorio del IGIC.

Para la comercialización de estos productos, cuenta igualmente con los servicios logísticos del operador relativo a la línea de negocio de productos para ojos secos y salud ocular.

Los empleados situados en territorio peninsular asumen las mismas funciones y responsabilidades que los ya indicados para los productos para ojos secos y salud ocular (letra B

).

La entidad cuenta con dos empleados propios en el territorio del IGIC dedicados únicamente a la línea de negocio de equipos quirúrgicos y componentes. Estos empleados tienen asignadas las siguientes funciones y responsabilidades:

- Dar soporte a los empleados que están en la península durante el proceso de venta de los equipos quirúrgicos y componentes.
- Promocionar e identificar oportunidades de venta a través de visitas a clientes o posibles potenciales clientes (generalmente, hospitales y otras instituciones médicas situadas en las Islas Canarias).
- Los dos empleados disponen de cierta autonomía en la elaboración de presupuestos de honorarios y precios para los clientes ubicados en las Islas Canarias. Sin embargo, necesitan la supervisión y autorización previa de los empleados situados en territorio peninsular. Los presupuestos y precios siempre son revisados y aprobados por los responsables de ventas o empleados situados en territorio peninsular antes de ser enviados a los clientes ubicados en las Islas Canarias. En consecuencia, ninguno de los dos empleados que se encuentran en las Islas Canarias está autorizado para negociar y/o celebrar contratos en nombre de la entidad mercantil consultante. Tampoco tienen control ni poder de decisión sobre el inventario local ni en la política de devolución de productos. Estas funciones están dirigidas y supervisadas por personal situado en territorio peninsular.

La cuestión a decidir si la actividad de promoción y búsqueda de futuros clientes, de la capacidad de efectuar presupuestos de honorarios y precios a los clientes (bajo la supervisión y autorización previa de empleados que desarrollan su actividad laboral en la Península) que desarrollan dos empleados que están situados en Canarias, es suficiente para considerar que se dispone de una mínima organización de medios humanos y materiales en Canarias, que permita considerar que se encuentra establecida la entidad mercantil consultante en el territorio de aplicación del IGIC por disponer de un establecimiento permanente que interviene en la entrega de los equipos quirúrgicos y componentes sujetos al IGIC.

Para señalar la existencia de un establecimiento permanente, hay que analizar las competencias y funciones de los trabajadores situados en Canarias para determinar si podrían considerarse como una estructura adecuada para poder intervenir en las operaciones.

Las tareas de captación de clientes, de promoción de la actividad inherente a la línea de actuación concreta de equipos quirúrgicos y componentes, de la capacidad para realizar presupuestos fijación del precio de la operación, tienen una evidente importancia para el normal funcionamiento de la entidad mercantil consultante, pero las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general se toman fuera de Canarias: la capacidad para efectuar presupuestos de honorarios y precios están bajo la supervisión y autorización previa de personal radicados fuera de Canarias, y el personal radicado en Canarias no dispone de capacidad para negociar y celebrar contratos.

Conforme a todo ello, y de acuerdo con los datos aportados, la entidad mercantil consultante, respecto a la línea de negocios que nos ocupa, no se encuentra establecido en Canarias, por lo que en las entregas de bienes que realice en esta línea de actuación se invertirá la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional adquirente, de acuerdo con el anteriormente reproducido artículo 19.2.1º.a) de la Ley 20/1991.

D) PRESTACIÓN DE SERVICIOS TÉCNICOS SOBRE EQUIPOS QUIRÚRGICOS

Esta línea de negocio se refiere a la prestación de servicios de instalación, fijación y mantenimiento de equipos quirúrgicos en favor de empresarios o profesionales establecidos en el territorio del aplicación del IGIC.

Textualmente la entidad mercantil consultante expone que cuenta con empleados ingenieros en territorio del IGIC dedicados exclusivamente a la prestación de estos servicios.

Estos empleados tienen asignadas las siguientes funciones y responsabilidades:

- Prestación de servicios técnicos a los clientes ubicados en las Islas Canarias.
- Cuentan con una intervención muy limitada del personal peninsular. Únicamente en el caso de que se establezcan acuerdos con clientes canarios que comporten un alto nivel de demanda o se trate de un equipo quirúrgico que requiera personal con conocimientos específicos, algunos empleados de la Península podrían viajar a Canarias para cumplir con los compromisos asumidos.
- Desarrollan las funciones esenciales para el desarrollo de estas operaciones.
- La prestación del servicio técnico no es una actividad accesoria al suministro de los equipos quirúrgicos, por lo que estos servicios tributan de forma autónoma e independiente a los efectos del IGIC.
- Estos empleados no intervienen en la comercialización de los equipos quirúrgicos de la compañía (línea de negocio de la letra C)).
- No tienen potestad para contratar en nombre y por cuenta de la consultante, ni para tomar decisiones relacionadas con la negociación o con las condiciones contractuales.
- Tienen independencia operativa significativa y tienen atribuidas responsabilidades para tomar decisiones sobre los costes, el inventario y la gestión de los repuestos.
- Sus indicadores clave de rendimiento se centran en las ventas, el margen bruto y la satisfacción del cliente.

En esta línea de negocio la entidad mercantil consultante presta sus servicios materialmente a través del personal situados en el territorio de aplicación del IGIC con independencia operativa respecto al personal adscrito a la sede de la actividad económica. La labor que desarrolla el personal situado en Canarias resulta ser el imprescindible para la adecuada prestación de los servicios propios de este línea de negocio. Conforme con ello, se estima que dispone de establecimiento permanente la entidad mercantil consultante respecto a esta línea de negocio. Tratándose de una prestación de servicios realizada por personal situado en Canarias que actúan con independencia operativa, no resulta esencial que no dispongan de capacidad de contratar en nombre y por cuenta de la entidad consultante.

Los servicios que prestan están sujetos al IGIC por aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 17.Uno.1 de Ley 20/1991, que dispone:

"*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."

En ningún caso se produciría la inversión del sujeto pasivo, siendo el obligado a declarar la cuota devengada del IGIC la entidad mercantil consultante. No obstante, en aquellos supuestos en que la prestación de servicios sea desarrollada por personal no adscrito al establecimiento permanente, se invertiría la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario del servicio, pues respecto a este servicio la entidad mercantil consultante no se encontaría establecido en Canarias.

CUARTO.- Corresponde ahora analizar la siguiente cuestión objeto de consulta: cómo recupera la entidad mercantil consultante las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que ha utilizado en la realización de operaciones sujetas al IGIC y no exentas, en las que se invierte la condición de sujeto pasivo porque en el ámbito de la línea de negocio la entidad consultante no se encuentra establecida en el ámbito de aplicación territorial del IGIC, o en la realización de operaciones sujetas al IGIC y no exenta, en las que no se invierte la condición de sujeto pasivo porque interviene el establecimiento permanente.

Con íntima conexión con el artículo 19.3 de la Ley 20/1991, el artículo 48 de la Ley 20/1991, regulador de la devolución a los empresarios o profesionales no establecidos, dispone:

"*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 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 prestaciones de servicios técnico sobre equipos quirúrgicos 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) a través de las autoliquidaciones periódicas. 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 en las que la entidad mercantil consultante es sujeto pasivo, 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 entregas de lentes de contacto, productos para la sequedad ocular y para la salud ocular y equipos quirúrgicos y componentes 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 o profesional 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 solo respecto a una línea de negocio de las cuatro que desarrolla en Canarias. 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 servicios.

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.

QUINTO.- Conforme con todo lo expuesto y de acuerdo con lo manifestado por la entidad consultante, es criterio de este centro directivo que:

- La entidad mercantil consultante no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC respecto a las entregas de bienes realizadas en las líneas de negocio de comercialización de lentes de contacto, productos para la sequedad ocular y para la salud ocular y equipos quirúrgicos y componentes.

- La entidad mercantil consultante se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC respecto a la línea de negocio de las prestaciones de servicios técnicos sobre equipos quirúrgicos, salvo cuando dichos servicios son efectuados por personal no adscritos al establecimiento permanente.

- Se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional adquirente en las entregas de productos para la sequedad ocular y para la salud ocular y equipos quirúrgicos y componentes.

- La entidad consultante será sujeto pasivo en las prestaciones de servicios técnicos sobre equipos quirúrgicos, debiendo declarar las cuotas devengadas a través de autoliquidaciones periódicas. Se invierte la condición de sujeto pasivo en las prestaciones de servicios técnicos sobre equipos quirúrgicos, cuando dichos servicios son efectuados por personal no adscritos al establecimiento permanente.

La inversión del sujeto pasivo es obligatoria aunque la entidad mercantil consultante tenga obligación de declarar cuotas del IGIC devengadas en operaciones sujetas al IGIC en otras líneas de actuación, por disponer de un establecimiento permanente en Canarias que intervenga en la operación.

- 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 intervenido en 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 la 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.

Santa Cruz de Tenerife, 6 de junio de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez