Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.1.2º Ley 20/1991 Art. 17.2.1º Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1991 Art. 59.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad afirma en el escrito de consulta que es una entidad establecida en la Península y que en este territorio tiene situados los medios personales y materiales necesarios para el desarrollo de su actividad económica. Su objeto social es la gestión del uso y aprovechamiento de una serie de espacios localizados, en su inmensa mayoría, en superficies empleadas para la venta de productos alimenticios (supermercados). El derecho de uso de esos espacios se los conceden a la consultante las entidades propietarias de las superficies en las que se hallan enclavados los supermercados. Luego la sociedad contacta con entidades distribuidoras de máquinas de "*vending*" para que exploten los espacios mediante la instalación de este tipo de máquinas asumiendo estas entidades su mantenimiento y buen funcionamiento sin que la consultante tenga alguna responsabilidad en la explotación de las máquinas.

Hasta la fecha, en los espacios cedidos por la sociedad consultante se han venido instalando y explotando máquinas de suministro de bebidas frías y calientes, "snacks", tabaco y mini atracciones para niños. Por los servicios de gestión y de cesión de uso de esos espacios, la sociedad recibe una contraprestación por parte de las sociedades propietarias de las máquinas cuyo importe viene determinado en función de la recaudación obtenida.

La sociedad consultante tiene proyectado realizar esta actividad en los espacios de supermercados y/o superficies de alimentación localizados en el archipiélago, por lo que plantea la siguiente consulta en relación con el IGIC:

1º) Si los servicios prestados por la sociedad están sujetos al Impuesto

2º) Si la sociedad tiene o no establecimiento permanente en las Islas Canarias por la gestión y cesión uso de los espacios de los supermercados y superficies de alimentación.

3º) Qué obligaciones tributarias tiene que cumplir la sociedad por el IGIC.

4º) Si es posible la recuperación de las cuotas de IGIC soportadas en la realización de la actividad mediante el sistema de devolución regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Que la cesión del derecho de uso de los espacios ubicados en supermercados y/o superficies de alimentación situados en Canarias, constituye, a efectos, del IGIC, una prestación de

servicios sujeta al Impuesto, al realizarse todas estas prestaciones en el archipiélago dentro de su ámbito espacial de aplicación.

Segundo.- Que la sociedad por el desarrollo de la actividad de cesión de uso de los espacios ubicados en los supermercados y/o superficies de alimentación que previamente le ha concedido la propietaria del inmueble, no puede considerarse establecida en la Comunidad Autónoma de Canarias, ya que no explota en el archipiélago ningún bien inmueble por arrendamiento ni por cualquier otro título. La sociedad, para que tenga la condición de establecida, es necesario que realice su actividad de cesión de los derechos de uso de los espacios con una cierta organización resultante de la ordenación de medios humanos y técnicos o materiales, y esta organización, según se desprende del escrito de consulta, no la tiene en las islas.

Tercero.- Al no estar establecida en el archipiélago, la sociedad consultante no es sujeto pasivo del IGIC y no está obligada a cumplir ninguna de las obligaciones del artículo 59 de la Ley 20/1991.

Cuarto.- La sociedad consultante puede también recuperar las cuotas del IGIC devengadas y soportadas de acuerdo con el régimen del artículo 48 de la Ley 20/1991 de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias.

Visto el escrito presentado por , escrito que ha sido remitido a este Centro Directivo por la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, Ministerio de Economía y Hacienda, al ser una consulta tributaria sobre el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad afirma en el escrito de consulta que es una entidad establecida en la Península y que en este territorio tiene situados los medios personales y materiales necesarios para el desarrollo de su actividad económica. Su objeto social es la gestión del uso y aprovechamiento de una serie de espacios localizados, en su inmensa mayoría, en superficies empleadas para la venta de productos alimenticios (supermercados). El derecho de uso de esos espacios se los conceden a la consultante las entidades propietarias de las superficies en las que se hallan enclavados los supermercados. Luego la sociedad contacta con entidades distribuidoras de máquinas de "*vending*" para que exploten los espacios mediante la instalación de este tipo de máquinas asumiendo estas entidades su mantenimiento y buen funcionamiento sin que la consultante tenga alguna responsabilidad en la explotación de las máquinas.

Hasta la fecha, en los espacios cedidos por la sociedad consultante se han venido instalando y explotando máquinas de suministro de bebidas frías y calientes, "snacks", tabaco y mini atracciones para niños. Por los servicios de gestión y de cesión de uso de esos espacios, la sociedad recibe una contraprestación por parte de las sociedades propietarias de las máquinas cuyo importe viene determinado en función de la recaudación obtenida.

La sociedad consultante tiene proyectado realizar esta actividad en los espacios de supermercados y/o superficies de alimentación localizados en el archipiélago, por lo que plantea la siguiente consulta en relación con el IGIC:

1º) Si los servicios prestados por la sociedad están sujetos al Impuesto

2º) Si la sociedad tiene o no establecimiento permanente en las Islas Canarias por la gestión y cesión uso de los espacios de los supermercados y superficies de alimentación.

3º) Qué obligaciones tributarias tiene que cumplir la sociedad por el IGIC.

4º) Si es posible la recuperación de las cuotas de IGIC soportadas en la realización de la actividad mediante el sistema de devolución regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

Con objeto de conseguir una mayor claridad de exposición, examinaremos por separado cada una de estas cuatro cuestiones por el mismo orden señalado.

SEGUNDO.- En lo que se refiere a si los servicios prestados están sujetos al IGIC, ha de tenerse en cuenta que, según el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, se entiende por prestación de servicios *"toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes*". Por su parte, el apartado 3º del número 2 de este artículo puntualiza

que se consideran prestaciones de servicio *"las cesiones de uso o disfrute de bienes"*. Por ello podemos dejar desde ahora sentado que la cesión del derecho de uso de los espacios objeto de la presente consulta, constituye, a efectos del IGIC, una prestación de servicios.

El problema se plantea con respecto a si esta prestación de servicios se realiza o no en las Islas Canarias (artículo 3 de la Ley 20/1991). En este sentido, es del mayor interés analizar las reglas de localización del hecho imponible enumeradas en el artículo 17.Tres de la Ley 20/1991 (en la redacción dada por el artículo segundo.Cinco de la Ley 2/201, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarlas a la normativa comunitaria), según las cuales:

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:
1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.
Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:
a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas. (...)"

Es indudable, por tanto, que la prestación de servicios de la cesión del derecho de uso de los espacios ubicados en supermercados y/o superficies de alimentación (bienes inmuebles) situados en Canarias, se entiende realizada en el archipiélago, dentro del ámbito espacial de aplicación del IGIC y, por tanto, sujeta al Impuesto por este concepto.

TERCERO.- La segunda cuestión que se plantea es si la sociedad consultante tiene o no establecimiento permanente en las Islas Canarias. Para empezar, ha de señalarse que el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 establece que, efectos del IGIC, se entiende 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."

Analizando este artículo, esta Dirección General ya ha señalado en la Consulta de 14 de abril de este año (consulta vinculante 1.350) que son tres los elementos que han de concurrir en una localización para que pueda entenderse que constituye un establecimiento permanente, o lo que es lo mismo, 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 igual, al establecimiento permanente.

El artículo 17.Dos, junto a este concepto general de establecimiento permanente, incluye una serie de casos especiales, de la que este Centro Directivo quiere destacar que se trata de un *numerus apertus* o lista abierta que no agota el concepto, aunque sí abarca con toda probabilidad, como subraya alguna doctrina, la mayoría de los establecimientos con que puede operar un empresario o profesional. Entre estos casos, la letra g) establece que tienen esta consideración "*los bienes inmuebles explotados por arrendamiento o por cualquier título"*. No es difícil coincidir que la regulación de este supuesto de establecimiento permanente es bastante ambigua. En realidad, esta dificultad viene resuelta si entendemos que la mera propiedad de un inmueble no constituye nunca un establecimiento permanente. A juicio de este Centro Directivo, el artículo 17 de la Ley 20/1991 exige algo más que el inmueble para que exista un establecimiento de esta naturaleza: es necesario –en concordancia con la consideración de empresario de los arrendadores del artículo 5.4 de la Ley 20/1991- que el inmueble se ponga en explotación a través del arrendamiento o por medio de un derecho real de goce o disfrute.

En el supuesto objeto de esta consulta, no ha habido ningún arrendamiento de inmueble ni tampoco se ha constituido un derecho real de goce o disfrute sobre un bien inmueble. La sociedad lo que hace o va a hacer es simplemente ceder el derecho de uso de espacios ubicados en supermercados y/o superficies de alimentación que previamente le ha concedido la propietaria del inmueble. Por eso entendemos que no estamos en presencia de un arrendamiento de un bien inmueble, o más ampliamente, de un arrendamiento de cosas (artículo 1.543 del Código Civil). A nuestro juicio, nos encontramos ante una simple y pura cesión de derechos con carácter temporal y a título oneroso, ya que el objeto de estos contratos no es el goce de esos derechos, sino su cesión para que la entidad distribuidora instale en esos espacios las máquinas *"vending*".

De lo dicho se sigue: 1ª) Que la sociedad consultante no puede considerarse establecida en el archipiélago, ya que la sociedad no explota en las islas ningún bien inmueble por arrendamiento ni por cualquier otro título, y 2ª) Que para que la sociedad alcance la condición de establecida no es suficiente con la cesión de los derechos de uso, es necesario que realice esas cesiones con una cierta organización resultante de la ordenación de medios humanos y técnicos o materiales, cosa que, según se desprende del escrito de consulta, no ocurre en el presente caso.

CUARTO.- No ofrece dificultad alguna, a nuestro juicio, la contestación a la tercera de las cuestiones planteadas. Sin entrar en otros detalles, es claro por lo que llevamos dicho que la sociedad consultante -al no estar establecida en el archipiélago- no es sujeto pasivo del IGIC, y, por lo tanto, no está obligada a cumplir ninguna de las obligaciones del artículo 59 de la Ley 20/1991.

Problema distinto es quién es el sujeto pasivo por estas operaciones de cesión del derecho de uso. Ya hemos dicho que estas operaciones al estar relacionadas con un bien inmueble se localizan en Canarias, y que la sociedad que las realiza no es sujeto pasivo del IGIC por no estar establecida en el archipiélago. Por ello, en estos casos de operaciones realizadas por no establecidos, dice el artículo 19.1.2º a) de la Ley 20/1991, la condición del sujeto pasivo del IGIC se invierte en el empresario o profesional establecido que recibe el servicio, es decir, en el supuesto que nos ocupa, en la sociedad cesionaria de los derechos de uso que instala y explota las máquinas; y es precisamente esta sociedad -como sujeto pasivo del Impuesto- la que está obligada a liquidar el IGIC por auto-repercusión o liquidación sobre sí mismo, impuesto que puede deducir de la cuota como si lo hubiese soportado de un tercero (artículo 29.1.2º de la Ley 20/1991), siempre que cumpla los requisitos exigidos en la Ley para el ejercicio del derecho a la deducción.

QUINTO.- Nos queda por examinar la última cuestión de si es posible recuperar las cuotas del IGIC devengadas y soportadas por la entidad consultante de acuerdo con el régimen de devolución del artículo 48 de la Ley 20/1991.

En principio, no parece que exista dificultad jurídica para esta recuperación del IGIC vía devolución, ya que el artículo 48.1 (en la redacción de la Ley 2/2010) dispone:

> *"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."*

No es éste el lugar para examinar con detenimiento el régimen de las devoluciones a los empresarios y profesionales no establecidos en el archipiélago. Desde la perspectiva que aquí interesa, debe destacarse únicamente que, aparte del requisito de estar no establecido en las islas, la solicitud debe cumplir con dos condiciones fundamentales para que la sociedad tenga derecho a esta devolución del IGIC:

- En primer lugar, que durante el período a que se refiere la solicitud no haya realizado en las islas entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto distintas de las operaciones en las que se invierte la condición de sujeto pasivo del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991 o de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 11 (excepto su número 2), 12, 13.1 y 2, 14.7 y 15. En todo caso, debe tenerse en cuenta que no cabe nunca la devolución de las cuotas o carga impositiva implícita soportadas cuando la sociedad tenga la consideración de consumidor final de tales bienes o servicios.

- Y en segundo lugar, la solicitud ha de referirse al período anual o trimestral inmediatamente anteriores. El plazo de presentación de la solicitud es de seis meses a contar desde el último día del período anual o trimestral natural a que se refiera el escrito.

SEXTO.- A la vista de las anteriores consideraciones, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Que la cesión del derecho de uso de los espacios ubicados en supermercados y/o superficies de alimentación situados en Canarias, constituye, a efectos, del IGIC, una prestación de servicios sujeta al Impuesto, al realizarse todas estas prestaciones en el archipiélago dentro de su ámbito espacial de aplicación.

Segundo.- Que la sociedad por el desarrollo de la actividad de cesión de uso de los espacios ubicados en los supermercados y/o superficies de alimentación que previamente le ha concedido la propietaria del inmueble, no puede considerarse establecida en la Comunidad Autónoma de Canarias, ya que no explota en el archipiélago ningún bien inmueble por arrendamiento ni por cualquier otro título. La sociedad, para que tenga la condición de establecida, es necesario que realice su actividad de cesión de los derechos de uso de los espacios con una cierta organización resultante de la ordenación de medios humanos y técnicos o materiales, y esta organización, según se desprende del escrito de consulta, no la tiene en las islas.

Tercero.- Al no estar establecida en el archipiélago, la sociedad consultante no es sujeto pasivo del IGIC y no está obligada a cumplir ninguna de las obligaciones del artículo 59 de la Ley 20/1991.

Cuarto.- La sociedad consultante puede recuperar las cuotas del IGIC devengadas y soportadas de acuerdo con el régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias del artículo 48 de la Ley 20/1991.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 11 de junio de 2010

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández