PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 3 Ley 20/1991 Art, 4.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 8.1 y 2.1º Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 21.a) Ley 20/1991 Art. 59 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad consultante está constituida en España y establecida en territorio peninsular, y su objeto social es la prestación de servicios integrales de distribución para los sectores de restauración, *retail* y tabaco. La sociedad suministra, en su condición de operador logístico homologado por un empresario dedicado a la elaboración de la denominada comúnmente "comida rápida" (en adelante, franquiciador), productos de alimentación y otros de menaje, limpieza así como determinados de carácter promocional (en adelante los productos) a restaurantes franquiciados por éste último empresario en Canarias.

Según precisa el escrito de consulta, la sociedad en la actualidad compra los productos a aquellos proveedores determinados por el franquiciador, y surte a los restaurantes franquiciados por ésta en territorio canario al precio y en los plazos fijados igualmente por aquella. De este modo, provee de los productos a los destinatarios finales en Canarias, restaurantes franquiciados, desde el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), figurando como exportador en el Documento Único Administrativo de Exportación (DUA de Exportación), lo que determina que estas entregas estén exentas del IVA por el artículo 21.1º de la Ley 37/1992.

Los restaurantes franquiciados aparecen en la citada documentación como importadores, quedando obligados a satisfacer el IGIC devengado en el citado territorio con ocasión de las importaciones allí realizadas como sujetos pasivos.

La franquiciadora ha considerado oportuno introducir mejoras en la cadena logística exigiendo a sus proveedores que garanticen a los restaurantes por ésta franquiciados en territorio canario, la existencia de un stock de productos con un periodo de rotación de entre ocho y doce días, en el mismo territorio, de manera que se asegure un total y continuo abastecimiento de productos a los efectos de lograr un mejor desarrollo del negocio así como para evitar problemas que pudieran derivarse de eventuales situaciones de causa mayor, tales como huelgas, inclemencias climáticas, etc.

Esta mejora comercial en el modelo de suministro determina para la entidad mercantil consultante la necesidad de disponer de un *stock* de productos en rotación en territorio canario, productos que irán siendo suministrados a los restaurantes franquiciados según sus necesidades. Este modelo de distribución se mantendrá no obstante de forma simultánea al actual modelo de distribución, en el que no existe producto en *stock* y los productos se remiten a los restaurantes franquiciados directamente, dependiendo de los bienes de que se trate.

A los efectos de desarrollar sus actividades bajo este nuevo modelo de distribución en

Canarias, la sociedad consultante contrata los servicios de una compañía de soluciones logísticas integrales, para que la misma se encargue del almacenamiento de los productos en territorio canario para su posterior distribución a los restaurantes franquiciados, en función de las necesidades de los mismos, esto es, siguiendo una operativa conocida comercialmente como *"consignment stock"* o *stock* en consigna.

La compañía logística va a almacenar los productos en las instalaciones que la misma tiene contratadas con otra entidad bajo la titularidad de Depósito Franco, localizado éste en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria. La compañía logística no tiene ninguna capacidad para actuar en nombre y representación de la sociedad consultante, ni contrata por su cuenta ni realiza en definitiva ninguna actividad que pueda de cualquier manera vincular a la entidad mercantil consultante.

La compañía logística se limita al mero almacenamiento y distribución de los productos en territorio canario, según las indicaciones que al efecto le facilita la sociedad consultante, que a su vez emite las órdenes en función de las necesidades de los restaurantes franquiciados en territorio canario en este caso; por tanto, la sociedad enviará productos desde territorio peninsular a territorio canario donde se almacenarán en un Depósito Franco localizado en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria. La importación de tales productos que realizará la sociedad consultante estará sujeta al IGIC, pero en la medida en que dichos productos son vinculados a un Depósito Franco, dicha importación se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 15.1.b) de la Ley 20/1991. Una vez en Depósito Franco y estando los productos dentro del mismo, la sociedad consultante transmite la propiedad de éstos a los franquiciados según necesidades de los mismos. Estas entregas están sujetas al IGIC, pero exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991. Una vez que los restaurantes adquieren la propiedad de los productos, se produce la salida de los mismos del Depósito Franco. La salida de los bienes del Depósito Franco determina el hecho imponible importación tal y como dispone el artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991, siendo sujeto pasivo importador los franquiciados como propietarios de los mismos.

Llegados a este punto, la sociedad consultante entiende que, a su juicio, por el desarrollo de la actividad anteriormente descrita, no dispone en Canarias de establecimiento permanente, ya que la mera capacidad de almacenamiento en Canarias no implica que exista un establecimiento permanente, al contrario de lo que ha manifestado la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Canarias en diversas consultas. A mayor abundamiento, estima que hay que considerar que el almacén donde son depositadas las mercancías, a efectos aduaneros, tiene la consideración de Depósito Franco; por ello, la introducción de los bienes en un depósito o área franca supone la no sujeción al IGIC por el concepto de importación de bienes en el territorio canario, con lo cual, técnicamente, mientras los bienes permanezcan en dicho Depósito Franco sin que se produzca la importación de los mismos, a efectos del IGIC, no puede considerarse que los mismos están situados en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que no debe suponer este almacenaje de los bienes un lugar fijo de negocios desde el que se lleve a cabo una actividad empresarial.

Con vista de estos antecedentes, la sociedad solicita que confirme o modifique los criterios expuestos, y en concreto:

1º) Que la actividad a desarrollar por la entidad mercantil consultante, bajo el nuevo modelo

de distribución que supone el almacenamiento de productos en continua rotación en un Depósito Franco situado en Canarias para su distribución a restaurantes franquiciados establecidos en territorio canario, no implica la existencia de un establecimiento permanente a efectos del IGIC.

2º) Si está conforme a efectos del IGIC con la operativa descrita y que en definitiva determina la ausencia de obligaciones para la entidad mercantil consultante respecto del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- 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 la existencia de establecimiento permanente en el archipiélago canario, ya que la sociedad no dispone en las islas de ningún almacén como propietaria ni como arrendataria o titular de derecho real de uso.

Segundo.- Las entradas de bienes en las Islas Canarias con destino a un Depósito Franco tienen la consideración de importaciones sujetas y exentas del IGIC. La posterior entrega de estos bienes en el interior del Depósito Franco está también sujeta y exenta del IGIC. Las salidas del Depósito Franco con destino a consumo realizadas por los adquirentes de los bienes tienen la consideración de importaciones sujetas al IGIC, siendo sujeto pasivo del Impuesto por este concepto el adquirente del producto como propietario.

Tercero.- La sociedad consultante estará obligada a cumplir las obligaciones formales del IGIC derivadas de la importación por la entrada de los bienes en el Depósito Franco. En ningún caso, deberá presentar declaraciones censales, autoliquidaciones periódicas, declaración económica con terceras personas, llevar libros registros ni cualquier otra obligación del artículo 59 de la Ley 20/1991 al no estar establecida en el archipiélago.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 consultante está constituida en España y establecida en territorio peninsular, y su objeto social es la prestación de servicios integrales de distribución para los sectores de restauración, *retail* y tabaco. La sociedad suministra, en su condición de operador logístico homologado por un empresario dedicado a la elaboración de la denominada comúnmente "comida rápida" (en adelante, franquiciador), productos de alimentación y otros de menaje, limpieza así como determinados de carácter promocional (en adelante los productos) a restaurantes franquiciados por éste último empresario en Canarias.

Según precisa el escrito de consulta, la sociedad en la actualidad compra los productos a aquellos proveedores determinados por el franquiciador, y surte a los restaurantes franquiciados por ésta en territorio canario al precio y en los plazos fijados igualmente por aquella. De este modo, provee de los productos a los destinatarios finales en Canarias, restaurantes franquiciados, desde el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), figurando como exportador en el Documento Único Administrativo de Exportación (DUA de Exportación), lo que determina que estas entregas estén exentas del IVA por el artículo 21.1º de la Ley 37/1992.

Los restaurantes franquiciados aparecen en la citada documentación como importadores, quedando obligados a satisfacer el IGIC devengado en el citado territorio con ocasión de las importaciones allí realizadas como sujetos pasivos.

La franquiciadora ha considerado oportuno introducir mejoras en la cadena logística exigiendo a sus proveedores que garanticen a los restaurantes por ésta franquiciados en territorio canario, la existencia de un stock de productos con un periodo de rotación de entre ocho y doce días, en el mismo territorio, de manera que se asegure un total y continuo abastecimiento de productos a los efectos de lograr un mejor desarrollo del negocio así como para evitar problemas que pudieran derivarse de eventuales situaciones de causa mayor, tales como huelgas, inclemencias climáticas, etc.

Esta mejora comercial en el modelo de suministro determina para la entidad mercantil consultante la necesidad de disponer de un *stock* de productos en rotación en territorio canario, productos que irán siendo suministrados a los restaurantes franquiciados según sus necesidades. Este modelo de distribución se mantendrá no obstante de forma simultánea al actual modelo de distribución, en el que no existe producto en *stock* y los productos se remiten a los restaurantes franquiciados directamente, dependiendo de los bienes de que se trate.

A los efectos de desarrollar sus actividades bajo este nuevo modelo de distribución en Canarias, la sociedad consultante contrata los servicios de una compañía de soluciones logísticas integrales, para que la misma se encargue del almacenamiento de los productos en territorio canario para su posterior distribución a los restaurantes franquiciados, en función de las necesidades de los mismos, esto es, siguiendo una operativa conocida comercialmente como *"consignment stock"* o *stock* en consigna.

La compañía logística va a almacenar los productos en las instalaciones que la misma tiene contratadas con otra entidad bajo la titularidad de Depósito Franco, localizado éste en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria. La compañía logística no tiene ninguna capacidad para actuar en nombre y representación de la sociedad consultante, ni contrata por su cuenta ni realiza en definitiva ninguna actividad que pueda de cualquier manera vincular a la entidad mercantil consultante.

La compañía logística se limita al mero almacenamiento y distribución de los productos en territorio canario, según las indicaciones que al efecto le facilita la sociedad consultante, que a su vez emite las órdenes en función de las necesidades de los restaurantes franquiciados en territorio canario en este caso; por tanto, la sociedad enviará productos desde territorio peninsular a territorio canario donde se almacenarán en un Depósito Franco localizado en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria. La importación de tales productos que realizará la sociedad consultante estará sujeta al IGIC, pero en la medida en que dichos productos son vinculados a un Depósito Franco, dicha importación se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 15.1.b) de la Ley 20/1991. Una vez en Depósito Franco y estando los productos dentro del mismo, la sociedad consultante transmite la propiedad de éstos a los franquiciados según necesidades de los mismos. Estas entregas están sujetas al IGIC, pero exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991. Una vez que los restaurantes adquieren la propiedad de los productos, se produce la salida de los mismos del Depósito Franco. La salida de los bienes del Depósito Franco determina el hecho imponible importación tal y como dispone el artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991, siendo sujeto pasivo importador los franquiciados como propietarios de los mismos.

Llegados a este punto, la sociedad consultante entiende que, a su juicio, por el desarrollo de la actividad anteriormente descrita, no dispone en Canarias de establecimiento permanente, ya que la mera capacidad de almacenamiento en Canarias no implica que exista un establecimiento permanente, al contrario de lo que ha manifestado la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Canarias en diversas consultas. A mayor abundamiento, estima que hay que considerar que el almacén donde son depositadas las mercancías, a efectos aduaneros, tiene la consideración de Depósito Franco; por ello, la introducción de los bienes en un depósito o área franca supone la no sujeción al IGIC por el concepto de importación de bienes en el territorio canario, con lo cual, técnicamente, mientras los bienes permanezcan en dicho Depósito Franco sin que se produzca la importación de los mismos, a efectos del IGIC, no puede considerarse que los mismos están situados en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que no debe suponer este almacenaje de los bienes un lugar fijo de negocios desde el que se lleve a cabo una actividad empresarial.

Con vista de estos antecedentes, la sociedad solicita que confirme o modifique los criterios expuestos, y en concreto:

1º) Que la actividad a desarrollar por la entidad mercantil consultante, bajo el nuevo modelo de distribución que supone el almacenamiento de productos en continua rotación en un Depósito Franco situado en Canarias para su distribución a restaurantes franquiciados establecidos en territorio canario, no implica la existencia de un establecimiento permanente a efectos del IGIC.

2º) Si está conforme a efectos del IGIC con la operativa descrita y que en definitiva determina la ausencia de obligaciones para la entidad mercantil consultante respecto del IGIC.

SEGUNDO.- Para comenzar, debe señalarse que el artículo 19.3 de la Ley 20/1991 dispone:

> *"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."*

Por su parte, 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."*

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.

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 subraya alguna doctrina, la mayoría de los establecimientos con que puede operar un empresario o profesional.

El estudio y análisis del concepto general de establecimiento permanente y de la lista del artículo 17.2 de la Ley 20/1991 es, propiamente, materia de la Parte Especial del Derecho Tributario. Aquí sólo nos vamos a limitar a analizar este concepto en relación con la consulta planteada examinando si la actividad de la sociedad en el archipiélago reúne los tres requisitos que exige la Ley 20/1991 para considerarla establecida en las Islas Canarias.

A) Medios afectos a la organización empresarial en las Islas Canarias

Según precisa el texto de la consulta, la sociedad va a contratar *"los servicios de una compañía de soluciones logísticas integrales, para que la misma se encargue del almacenamiento de los productos en territorio canario para su posterior distribución a los restaurantes franquiciados, en función de las necesidades de los mismos, esto es, siguiendo una operativa conocida comercialmente como "consignment stock" o stock en consigna"*. El problema que este contrato plantea en el presente caso es determinar si el almacenamiento que contrata la sociedad con la compañía de soluciones logísticas constituye un lugar fijo de negocio.

Esta Dirección General de Tributos ya se ha pronunciado sobre este problema en diversas consultas, y ha mantenido que se considera establecido en Canarias el empresario o profesional cuando disponga para sus mercancías de una capacidad de almacenamiento en un bien inmueble situado en las islas. En este sentido, la consulta número 700, de 12 de noviembre de 2002, señala:

> *"En relación a la delimitación del concepto de establecimiento permanente, este Centro Directivo, con ocasiones de anteriores consultas tributarias, ha aclarado que la Ley 20/1991 se centra en considerar como tal a "cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales", pasando a particularizar como tales a una serie de bienes inmuebles propios del ejercicio de una actividad económica, las agencias o representaciones en nombre y por cuenta ajena y las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias. Se desprende que la característica común a los elementos particularizados no es estrictamente física sino funcional, las instalaciones, talleres, almacenes, etcétera, no constituyen establecimientos permanentes en sí mismo en tanto no se constituyan funcionalmente como tales, es decir, formen parte del engranaje de una actividad empresarial o profesional. Si bien*

la existencia de un título de propiedad o un derecho real de uso sobre los mismos presupone tal circunstancia y permite considerarlos como un establecimiento permanente a efectos del IGIC, su inexistencia no debe concluir necesariamente lo contrario. La existencia conjunta de una titularidad de una "capacidad de almacenamiento" de mercancías, una actividad importadora y una actividad empresarial continuada de operaciones de entregas de bienes son elementos constitutivos de una actividad estable (no precaria o excepcional), con cierta autonomía funcional y organizativa y una capacidad de almacenamiento ligada indisolublemente al territorio en que se realiza."

Prescindiendo aquí de un estudio dogmático del concepto de establecimiento permanente en el IGIC, debe en todo caso tenerse en cuenta, como destaca el escrito de consulta, que este concepto de la Ley 20/1991 parte de un marco normativo normalizado a nivel internacional, en concreto, de la definición que del mismo ofrece el artículo 5 del modelo de convenio de la OCDE, y que, por tanto, su interpretación no puede ser ajena a este marco normativo, ni tampoco, a juicio de este Centro Directivo, a los principios que inspiran en nuestro ordenamiento jurídico la localización de los hechos imponibles en el IVA y el IGIC.

La resolución de 28 de marzo de 2007 (RG 349/05) del Tribunal Económico-Administrativo Central, aunque referida al Impuesto sobre el Valor Añadido, parece igualmente partir de estos criterios interpretativos en lo que respecta al Modelo de Convenio de la OCDE, y en ella se declara:

"(...) debemos tener en cuenta, que la Sexta Directiva Europea (77/388/CEE) y por ende, la legislación española del Impuesto sobre el Valor Añadido (la Ley 37/1992, de 28 de diciembre y el RD 1624/1992, de 29 de diciembre) tienen en cuenta los mismos criterios interpretativos que se recogen en dicho Modelo de la OCDE, no siendo estos criterios los mismos que los que se recogen en el Proyecto de Convenio de la OCDE. Es decir, el Modelo de la OCDE y sus comentarios de desarrollo, aunque únicamente son aplicables a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, sí constituyen doctrina interpretativa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, desde el momento en que la Sexta Directiva se expresa en los mismos términos a como lo hace el Convenio de la OCDE, pero por este mismo motivo, no se puede utilizar como criterio interpretativo, tal y como pretende la entidad reclamante, el Convenio particular suscrito entre España y Finlandia, ya que éste sólo es ley en España a efectos de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, y sin embargo, no es ley para los impuestos indirectos como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, y además dicho convenio ya hemos dicho, no tiene como referencia el Modelo de la OCDE sino el Proyecto de Convenio de la OCDE, el cual utiliza criterios distintos a los recogidos en la Sexta Directiva Europea"

En este caso, por tanto, queda claro, interpretando el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, de acuerdo con el modelo del Convenio y los mismos comentarios al artículo 5 del Convenio, que el almacenamiento por la sociedad consultante de los productos en los locales contratados por la compañía logística que le presta los servicios de almacenamiento, no determina por sí mismo la existencia de establecimiento permanente en el archipiélago canario, ya que la sociedad no dispone en las islas de ningún almacén como propietaria ni como arrendataria o titular de derecho real de uso. Únicamente se limita a recibir de la compañía logística, según dice la consulta, un

servicio de depósito de bienes en los locales de un Depósito Franco situado en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria.

Por eso hay que entender, en contra de lo manifestado por este Centro Directivo en otras contestaciones a consultas tributarias, que, por lo que respecta al servicio de almacenaje de bienes, la sociedad consultante no tiene la consideración de establecida en Canarias, dado que no cuenta en el archipiélago con un lugar fijo de negocios, es decir, con medios afectos a su organización empresarial, ya que ello sólo ocurría en el caso en que la sociedad dispusiese de las instalaciones (almacenes) como propietaria, arrendataria o titular de derecho real de uso de la totalidad o de una porción fija y determinada del almacén en el que se deposita sus productos, circunstancias que no se dan en el supuesto que aquí examinamos, en el que la sociedad es simplemente destinataria de servicios de almacenamiento por la empresa logística.

Esto sentando, y por lo que se refiere al almacenamiento de los productos en el Depósito Franco situado en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria, hemos de hacer constar:

a) Que el artículo 3 de la Ley 20/1991 al regular el ámbito espacial del IGIC no establece ninguna excepción con relación a los Depósitos Francos y dispone que están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en las Islas Canarias, así como las importaciones de bienes en dicho territorio,

b) Que el artículo 8.1 de la Ley 20/1991 define la importación como la entrada de bienes en las Islas Canarias procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.

c) Que el artículo 15.1.b) de la Ley 20/1991 establece que están exentas las importaciones de bienes que se coloquen en Zonas y Depósitos Francos o en régimen de Depósito, mientras permanezcan en dichas situaciones sin ser utilizados o consumidos.

Queda, pues, patente, que la vinculación de los productos al Depósito Franco no es, como dice el escrito de consulta, una actividad no sujeta, sino que, por el contrario, constituye una operación exenta. Desde un punto de vista teórico, esta naturaleza determina que el hecho imponible de la importación se ha realizado, aunque la operación no tribute por estar exenta (artículo 22 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria); y segundo, que las mercancías, a efectos del IGIC, se encuentran situadas en el territorio de aplicación del Impuesto, aunque, eso sí, en un área exenta (Depósito Franco), lo que determina que no tributen hasta que no salgan del Depósito.

B) Organización resultante de la ordenación de los medios humanos y técnicos

Según se ha precisado en los antecedentes de esta contestación, la compañía logística que le va a prestar a la sociedad consultante el servicio de almacenamiento, no tiene ninguna capacidad para actuar en su nombre y representación. Tampoco tiene facultades para contratar por cuenta de la sociedad consultante, ni para realizar ninguna actividad que le pueda vincular. Únicamente se dedica al mero almacenamiento y distribución de los productos en territorio canario, según las indicaciones que al efecto le facilita la sociedad consultante, que a su vez emite las órdenes en función de las necesidades de los restaurantes franquiciados en las islas.

Es evidente, por tanto, que al llevarse de esta manera el almacenamiento y la distribución de los productos, la sociedad consultante no cumple tampoco este segundo requisito, pues no dispone en el archipiélago de ninguna organización o estructura de medios humanos y técnicos para llevar a cabo de forma autónoma la actividad empresarial. Para que esta actividad pueda realizarse es necesario que exista una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, que haga posible las operaciones antes indicadas, estructura que, según se desprende en el escrito de consulta, no existe en este caso, en el que, como se viene explicando, la empresa es simplemente destinataria de unos servicios de almacenamiento y de logística integral.

No es obstáculo para esta conclusión el hecho de que los productos estén almacenados en el Depósito Franco del muelle de Las Palmas, sobre todo si tiene en cuenta: 1º) Que para que exista establecimiento se exige que las operaciones empresariales se concluyan desde el establecimiento permanente, lo cual, a su vez, requiere que la gestión de las operaciones se realice a través de una organización de medios que radique en las islas, organización que, en el presente caso, como se ha dicho, no existe; y 2º) Que el mero depósito o almacenaje –que es lo que aquí ocurre- no supone nunca una gestión de operaciones empresariales.

Sentada esta conclusión, procede examinar el tercer requisito del concepto general de establecimiento permanente.

C) Actividad vinculada al establecimiento permanente

Evidentemente este tercer requisito tampoco se da en este caso, ya que, como es lógico, al no existir una organización capaz de llevar a cabo la actividad empresarial, tampoco puede existir una actividad de esta naturaleza vinculada al establecimiento permanente.

Por tanto, parece claro que la sociedad consultante no está establecida en el archipiélago dado que no dispone en las islas de un establecimiento permanente. Únicamente podría considerarse establecida la referida sociedad si actuase en nuestra Comunidad Autónoma –que no es el caso- mediante un "lugar fijo de negocios" con medios afectos a la organización empresarial propia.

Abundando en esta conclusión, es necesario añadir tres precisiones:

- primera, que no toda actividad de un empresario o profesional no establecido en el archipiélago, constituye un establecimiento permanente, tiene que actuar –como hemos dicho- con medios afectos a la organización empresarial propia o, en otro caso, con agentes dependientes de ellos autorizados para contratar en nombre y por cuenta de la empresa o profesional de la que dependen.

- segunda, que para que exista establecimiento permanente en la explotación de las instalaciones para el almacenamiento y posterior entrega de mercancías [artículo 17. Dos e) de la Ley 20/1991], se requiere que el empresario explote las instalaciones como propietario, titular de un derecho real o arrendatario. No hay establecimiento si, como ocurre aquí, el empresario contrata el servicio de almacenamiento o depósito a un tercero.

- y tercera, que si la sociedad – que no es el caso- tuviera una organización o un agente autorizado en las islas para concluir contratos en su nombre respecto a la mercancía almacenada en el Depósito Franco, nos encontraríamos, sin duda, ante un establecimiento permanente, ya que, según la Ley 20/1991, tienen esta consideración, entre otros supuestos, "cualquier lugar fijo de negocios" (artículo 17.Dos) y "las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo" [artículo 17.Dos a)].

TERCERO.- Haciendo aplicación de esta doctrina al caso concreto de esta consulta, podemos pasar a examinar la incidencia del IGIC en la operativa descrita por la sociedad consultante.

A) Importación de productos por la sociedad consultante

De acuerdo con el artículo 4.2 de la Ley 20/1991, *"están sujetas al IGIC por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición de importador*". El artículo 8.1 de la misma Ley establece que *"a los efectos de este Impuesto, se define la importación como la entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la C.E.E. o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador"*.

Por su parte, la importación de bienes en Canarias que se introducen en un Depósito Franco está, evidentemente, como se ha dicho, sujeta al IGIC por el concepto de importación, pero exenta también por aplicación del artículo 15.1.b) de la Ley 20/1991, el cual dispone que están exentas, siempre que se realicen de acuerdo con lo dispuesto en la legislación, *"las importaciones de bienes que se coloquen en Zonas o Depósitos Francos o en régimen de Depósito, mientras permanezcan en dichas situaciones sin ser utilizados o consumidos"*.

De esta regulación queda claro que la operación que estamos examinando tributa en el IGIC de la siguiente manera:

- Las entradas de los productos en las Islas Canarias realizadas por la sociedad consultante son importaciones, sujetas al IGIC, siendo sujeto pasivo de estas importaciones (artículo 21 a) de la Ley 20/1991) la propia sociedad consultante como propietaria de los bienes en el momento de la entrada.

- La introducción de los bienes en el Depósito Franco determina que esas importaciones queden exentas del IGIC, siempre que los productos no se utilicen o consuman.

b) Entregas de los productos a los franquiciados dentro del Depósito Franco por parte de sociedad consultante

Ciertamente estas entregas, aunque se realicen dentro de un Depósito Franco, se efectúan en el archipiélago, y por tanto, a efectos del IGIC, están sujetas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 3, 4.1 y 16.1 de la Ley 20/1991, pero, al propio tiempo, quedan exentas por el artículo 13.1.2º de la misma Ley. Con toda claridad este último artículo dispone:

"1. Están exentas las siguientes operaciones relacionadas con las Zonas y Depósitos Francos y los Depósitos Aduaneros, siempre que se cumpla, en su caso, lo dispuesto en la legislación aplicable y los bienes a que se refieran permanezcan reglamentariamente en las citadas áreas sin ser utilizados ni consumidos:
(...)
2º.- Las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con dichas entregas".

De aquí se sigue que las entregas que realice la sociedad consultante a los franquiciados dentro del Depósito Franco, están sujetas y exentas del IGIC por encontrarse los productos al amparo del régimen de Depósito Franco. En todo caso, debe precisarse, en relación con el sujeto pasivo de esta operación, que en la medida en que la sociedad consultante no actúa por medio de un establecimiento permanente, el sujeto pasivo de las entregas sería el franquiciado por la inversión que se da en esta condición (artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991) cuando las entregas (y prestaciones de servicios) se efectúen por entidades no establecidas en Canarias.

c) Salida de los productos del Depósito Franco realizada por los franquiciados

El artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991 establece que se considerará también importación *"la autorización para el consumo en las Islas Canarias de los bienes que se encuentren reglamentariamente en los regímenes de importación temporal, tránsito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o depósito, así como en Zonas y Depósitos Francos."*

En este caso, por tanto, la salida de los productos del Depósito Franco por los franquiciados determina la realización del hecho imponible del IGIC, por el concepto de importación, con el correspondiente devengo de la obligación tributaria en el momento de la solicitud de la importación (artículo 18.2 de la Ley 20/1991). El sujeto pasivo del impuesto en esta operación es el franquiciado como propietario que es de los productos a la salida del Depósito Franco [artículo 21.a) de la Ley 20/1991].

CUARTO.- Resta por examinar las obligaciones formales que, en su caso, debe cumplir la sociedad consultante. Sin ánimo de exhaustividad, sólo queremos destacar: 1º) que la sociedad, por la entrada de mercancías en el archipiélago con destino a un Depósito Franco, ha de cumplir las obligaciones establecidas en el Reglamento de gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 145/2006, de 24 de octubre; y 2º) que al no estar establecida en el archipiélago, la sociedad consultante no tiene que presentar las declaraciones censales ni las autoliquidaciones periódicas ni la declaración económica con terceras personas, ni tampoco llevar los libros registros, ni cumplir cualquier otra obligación aplicable a los sujetos pasivos regulada en el artículo 59 de la Ley 20/1991.

QUINTO.- En resumen, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- 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 la existencia de establecimiento permanente en el archipiélago canario, ya que la sociedad no dispone en las islas de ningún almacén como propietaria ni como arrendataria o titular de derecho real de uso.

Segundo.- Las entradas de bienes en las Islas Canarias con destino a un Depósito Franco tienen la consideración de importaciones sujetas y exentas del IGIC. La posterior entrega de estos bienes en el interior del Depósito Franco está también sujeta y exenta del IGIC. Las salidas del Depósito Franco con destino a consumo realizadas por los adquirentes de los bienes tienen la consideración de importaciones sujetas al IGIC, siendo sujeto pasivo del Impuesto por este concepto el adquirente del producto como propietario.

Tercero.- La sociedad consultante estará obligada a cumplir las obligaciones formales del IGIC derivadas de la importación por la entrada de los bienes en el Depósito Franco. En ningún caso, deberá presentar declaraciones censales, autoliquidaciones periódicas, declaración económica con terceras personas, llevar libros registros ni cualquier otra obligación del artículo 59 de la Ley 20/1991 al no estar establecida en el archipiélago.

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, a 14 de abril de 2010
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández