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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2179 (10/07/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 17, 19 y 48 Ley 20/1991 Arts. 12, 57 y 58 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante, sin domicilio fiscal en Canarias, realiza operaciones de venta de sus productos sujetas y no exentas del IGIC, y tiene la intención de actuar en dicho territorio por medio de un establecimiento permanente para poder ejercitar el derecho a deducir las cuotas soportadas en el citado impuesto. Para ello pretende, por un lado, concertar un contrato de arrendamiento, subarrendamiento parcial o cesión parcial de un espacio de una planta logística en Canarias, para destinarlo a almacén, y, en su caso, oficina para el desarrollo de su actividad de distribución, control y funcionamiento logístico; y, por otro lado, concertar con los profesionales del sector, un contrato mercantil de prestación de servicios logísticos para que le presten, en el espacio subarrendado o cedido, y respecto de la mercancía almacenada en él, los servicios de carga, descarga, recepción, control, entrada, salida, ubicación en almacén, inventario, distribución y otros análogos.

En virtud de lo anterior se consulta:

1.- Si es válida la fórmula descrita para operar en el ámbito territorial del IGIC por medio de un establecimiento permanente, y ejercer el derecho a deducir las cuotas soportadas de dicho impuesto.

2.- Si, para este fin, es indiferente que el contrato de arrendamiento, subarrendamiento o cesión parcial de espacio, y el contrato mercantil de servicios de logística, se concierten con la misma persona jurídica o con varias diferentes.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- De acuerdo con los datos aportados, la entidad consultante no dispone de establecimiento permanente en Canarias.

- En el caso de que los adquirentes de los bienes entregados sean exclusivamente particulares o consumidores finales, o, siendo empresarios o profesionales, no actúen como tales o no tengan establecimiento permanente en Canarias, el sujeto pasivo será la entidad consultante, estando obligado a declarar las cuotas del IGIC devengadas a través de la autoliquidación ocasional modelo 412, cuyo período de liquidación es mensual, pudiendo ejercer en dicha autoliquidación la deducción de las cuotas del IGIC soportadas que sean deducibles. Caso de que el montante de las cuotas deducidas fuera superior a las cuotas devengadas y declaradas, podrá solicitar la devolución del crédito a su favor.

- En el caso de que los adquirentes de los bienes entregados sean exclusivamente empresarios o profesionales establecidos en Canarias, se invertirá la condición del sujeto pasivo en éstos. En este supuesto, la única vía para que la entidad consultante pueda recuperar las cuotas del IGIC soportadas será la de solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos, en los términos previstos en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y en el artículo 12 del Reglamento de gestión.

- En el caso de que la entidad mercantil consultante realice en un mismo período de liquidación entregas en las que la entidad consultante es sujeto pasivo obligado a declarar las cuotas del IGIC devengadas (porque los adquirentes son consumidores finales o empresarios o profesionales no establecidos), así como entregas de bienes en las que se invierte la condición de sujeto pasivo (porque los adquirentes son empresarios o profesionales establecidos), el derecho a la deducción se realizaría a través de la autoliquidación ocasional modelo 412, dado que para un mismo período el régimen general de recuperación de las cuotas del IGIC soportadas es incompatible con el régimen especial de devolución a empresarios o profesionales no establecidos.

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, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.-La entidad consultante, sin domicilio fiscal en Canarias, realiza operaciones de venta de sus productos sujetas y no exentas del IGIC, y tiene la intención de actuar en dicho territorio por medio de un establecimiento permanente para poder ejercitar el derecho a deducir las cuotas soportadas en el citado impuesto. Para ello pretende, por un lado, concertar un contrato de arrendamiento, subarrendamiento parcial o cesión parcial de un espacio de una planta logística en Canarias, para destinarlo a almacén, y, en su caso, oficina para el desarrollo de su actividad de distribución, control y funcionamiento logístico; y, por otro lado, concertar con los profesionales del sector, un contrato mercantil de prestación de servicios logísticos para que le presten, en el espacio subarrendado o cedido, y respecto de la mercancía almacenada en él, los servicios de carga, descarga, recepción, control, entrada, salida, ubicación en almacén, inventario, distribución y otros análogos.

En virtud de lo anterior se consulta:

1.- Si es válida la fórmula descrita para operar en el ámbito territorial del IGIC por medio de un establecimiento permanente, y ejercer el derecho a deducir las cuotas soportadas de dicho impuesto.

2.- Si, para este fin, es indiferente que el contrato de arrendamiento, subarrendamiento o cesión parcial de espacio, y el contrato mercantil de servicios de logística, se concierten con la misma persona jurídica o con varias diferentes.

SEGUNDO.- Partiendo de que el consultante tiene claro que todas las entregas de bienes que realiza a clientes ubicados en Canarias, están localizadas en dicho territorio y sujetas al IGIC, de conformidad con lo previsto en el artículo 16 de la Ley 20/1991, nos centraremos la cuestión principal planteada, esto es, si se considera que el empresario vendedor tiene un establecimiento permanente en este territorio cuando concurra la siguiente situación:

Disponer de un espacio de una planta logística en Canarias (arrendado, subarrendado o cedido) para destinarlo a almacén y, su caso, oficina, desde el que se recepcione la mercancía para su distribución en Canarias; para esta distribución final, se contratarían los servicios de logística necesarios para la carga, descarga, recepción, control, inventario, distribución de la mercancía, y otros análogos; por lo que entendemos que la entidad consultante no tendría ninguna persona, física o jurídica, en Canarias con facultad para contratar y tomar decisiones en nombre y por cuenta de aquella.

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 establece, con carácter general, cuándo se considera establecido en Canarias 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."

Y con carácter particular, 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".

El supuesto que plantea la consulta podría encajar en la letra a) anterior "*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",* siempre que se cumplan los requisitos generales que seguidamente presentamos.

Para analizar los requisitos que determinan la existencia de un establecimiento, que-

remos 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 apartado segundo, 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:*
>
> *(...)"*

Interpretando conjuntamente estos criterios, podemos diferenciar tres elementos: el objetivo, el subjetivo y el funcional:

- 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.

- 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.

-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 pero de forma dependiente, bajo la autorización o con las instrucciones del mandante.

Aplicando los criterios anteriores a la situación planteada en la consulta, se puede concluir lo siguiente:

- Que el simple hecho de que la entidad consultante coloque bienes de su propiedad en almacenes o instalaciones sitas en el territorio de aplicación del IGIC, o sea destinataria de servicios logísticos contratados en dicho territorio, no implica necesariamente que dicha entidad posea un establecimiento permanente ni, en consecuencia, esté establecida en el territorio de aplicación del impuesto.

Ahora bien, cuestión distinta será que, respecto del arrendamiento, subarrendamiento o cesión de un espacio de una planta logística en el territorio de aplicación del impuesto, se podrá entender que dispone de un establecimiento permanente en el caso de que en ese espacio fijo total o parcial, como instalación o almacén, realice la actividad económica con los medios técnicos y humanos necesarios para ello, propios o subcontratados.

Con lo que, dado que la entidad va a formalizar el arrendamiento, subarrendamiento o cesión de parte de un inmueble, como almacén y/u oficina, y contratará medios técnicos y personales externos que sean necesarios para la logística, en principio, se cumplirían los requisitos objetivo y subjetivo exigidos para entender que tiene establecimiento permanente.

-Que el hecho de que la entidad consultante, teniendo una instalación o almacén en Canarias, contrate los servicios de logística con empresarios canarios para contar con medios personales y técnicos que lleven a cabo las diversas tareas tendentes a la distribución de la mercancía, no puede presumirse que se cumpla el último requisito, el funcional. Pues ello dependerá de que estos medios subcontratados, tengan facultades para contratar en nombre y por cuenta de dicha entidad así como para tomar decisiones relativas a la distribución de la mercancía.

Con lo que, a falta de más detalles sobre las condiciones de actuación de los medios personales y técnicos subcontratados, y teniendo en cuenta, como inicialmente advertimos, que hemos entendido que la entidad consultante no tendría ninguna persona, física o jurídica, en Canarias con facultad para tomar decisiones en nombre y por cuenta de aquella, consideramos que no se cumpliría este tercer elemento.

En consecuencia, faltando este requisito funcional, la entidad consultante no tendría establecimiento permanente en Canarias.

Ahora bien, la inexistencia de establecimiento permanente en Canarias, no conlleva considerar que automáticamente no tenga derecho a la deducción de las cuotas de IGIC soportadas por sus adquisiciones e importaciones de bienes, y por los servicios recibidos, como ahora veremos.

En este punto hemos de distinguir quién tiene la condición de sujeto pasivo en estas entregas de bienes, si la entidad consultante, conforme a la regla general prevista en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991, o, el destinatario de las mismas, en virtud de la regla especial del sujeto pasivo por inversión prevista en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991:

"Artículo 19. Sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios.

1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto.

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

(...)".

Al no estar establecida en el territorio de aplicación del IGIC la entidad consultante, y las entregas de bienes estar localizadas en dicho territorio, la determinación del sujeto pasivo dependerá de la condición de los destinatarios de las mismas, es decir si son particulares o consumidores finales, o si son empresarios o profesionales:

- En el primer caso, el sujeto pasivo será siempre la entidad consultante.

- Y, en el segundo caso, el sujeto pasivo será el destinatario por inversión, eso sí, siempre que se encuentren establecidos en Canarias. En caso de que no estuviera, el sujeto pasivo sería la entidad consultante.

Llegados a este punto, estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión principal planteada en esta consulta, esto es, si no estando establecido en Canarias se puede llevar a cabo la deducción de las cuotas de IGIC soportadas; para ello diferenciamos tres situaciones, según la condición de los destinatarios de las entregas de bienes realizadas por la entidad consultante:

1.-En el caso de que los destinatarios sean exclusivamente particulares o consumidores finales, o, siendo empresarios o profesionales no actúen como tales, o siéndolos no tengan establecimiento permanente en Canarias, el sujeto pasivo es la entidad consultante.

El artículo 59 de la Ley 20/1991, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos del IGIC, dispone en la letra f) de su número 1 y en el número 3, lo siguiente:

"*1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:*

(...)

f) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, así como una declaración-resumen anual, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente. En ningún caso esta obligación incumbirá a los

sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas por las actividades comprendidas en dicho régimen.

(...)

3. Los sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicas deberán presentar una declaración-liquidación ocasional en el caso de estar obligados a declarar, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente."

El desarrollo reglamentario de la obligación de presentar autoliquidaciones, periódicas u ocasionales, está contenido, respectivamente, en los artículos 57 y 58 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 (en adelante, el Reglamento de gestión).

El citado artículo 57 dispone en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:

"*1. Están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:*

(...)

c) Aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que presten servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión sujetos al citado tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, siempre y cuando el importe total, excluido el Impuesto, de dichas prestaciones de servicios haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 100.000 euros. Este importe puede ser modificado por la persona titular de la Consejería competente en materia tributaria.

Igualmente están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, que realizando operaciones sujetas a este tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, tenga la consideración de gran empresa.

En estas autoliquidaciones podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

2. No están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:

(...)

d) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, sin perjuicio de lo establecido en la letra c) del apartado 1 anterior."

Se desprende de este precepto reglamentario una regla general: los sujetos pasivos no establecidos no tienen obligación de presentar autoliquidaciones periódicas. Ahora bien, se establecen dos excepciones a esta regla general:

- Que el sujeto pasivo no establecido preste servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones o de radiodifusión y televisión por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, siempre y cuando el importe total, excluido el Impuesto, de dichas prestaciones de servicios haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 100.000 euros.

- Que el sujeto pasivo no establecido realice operaciones por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo y disponga de la consideración, a efectos del IGIC, de gran empresa.

Teniendo en cuenta la naturaleza de las operaciones realizadas por la entidad mercantil consultante, únicamente tendría la entidad consultante obligación de presentar autoliquidaciones periódicas si dispone de la consideración de gran empresa.

La letra a) del apartado 5 de este artículo 57 contiene la definición de gran empresa en los siguientes términos:

> "*a) (...) Tendrán la condición de gran empresa aquellos sujetos pasivos, establecidos o no en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, cuyo volumen de operaciones para el conjunto de sus actividades económicas, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, o norma que lo sustituya, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.*
>
> *A estos efectos, y respecto a los sujetos pasivos establecidos, deberán entenderse incluidas en el volumen de operaciones las realizadas desde los establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, aunque, por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, pudieran resultar no sujetas al Impuesto, y aquellas en las que se invierte la condición de sujeto pasivo en el destinatario.*
>
> *Respecto a los sujetos pasivos no establecidos, se incluirán en el volumen de operaciones todas las operaciones sujetas al Impuesto en las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo en el destinatario."*

Presumiremos que no dispone de la consideración, a efectos del IGIC, de gran empresa, por lo que no tiene obligación de declarar las cuotas devengadas a través de autoliquidaciones periódicas.

El artículo 58.1.a.) del Reglamento de gestión dispone:

> *"1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:*

a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario."

Derivado de este precepto, la entidad consultante declarará las cuotas del IGIC devengadas a través de una autoliquidación ocasional (modelo 412).

Conforme al apartado 3 del citado artículo 58, el período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse el mes natural siguiente a la finalización del período de liquidación mensual.

La letra c) del apartado 1 del artículo 58.1 del Reglamento de gestión dispone (el subrayado es nuestro):

"c) Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 57.1.c) del presente Reglamento, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, o tengan la consideración de sujetos pasivos por inversión con obligación de declarar cuotas devengadas del Impuesto General Indirecto Canario. En estas autoliquidaciones ocasionales podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

A través de las autoliquidaciones ocasionales, estos empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución del exceso de las cuotas devengadas y soportadas objeto de deducción sobre las cuotas devengadas en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que los mismos realicen.

Lo previsto en esta letra c) no resulta aplicable cuando los empresarios o profesionales realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al tipo cero."

Por tanto, a través de las autoliquidaciones ocasionales, con períodos de liquidación mensual, se procedería a declarar las cuotas del IGIC devengadas y, si dispone del derecho a la deducción, ejercer el mismo en relación a las cuotas del IGIC soportadas que sean deducibles. Caso de que el montante de las cuotas deducidas fuera superior a las cuotas devengadas y declaradas, podrá solicitar la devolución del crédito a su favor. Por tanto, ejercerá 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).

2.- En el caso de que los destinatarios sean exclusivamente empresarios o profesionales establecidos en Canarias, como éstos se convierten en sujetos pasivos por inversión, de acuerdo con el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, son ellos quienes están obligados a declarar las cuotas del IGIC devengadas a través de la autoliquidación periódica correspondiente al período de liquidación, o, en el supuesto de que no estén obligados a

presentar autoliquidaciones periódicas, declarar las cuotas devengadas a través de una autoliquidación ocasional modelo 412 correspondiente al período de liquidación mensual en el que se ha devengado la cuota del IGIC.

La entidad mercantil consultante emitiría una factura con la expresión "inversión del sujeto pasivo", conforme con el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, sin repercusión de cuota del IGIC alguna.

En este supuesto, la única vía para que la entidad consultante pueda recuperar las cuotas del IGIC soportadas será la de la solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos, en los términos previstos en el artículo 48 de la Ley 20/1991, que dispone lo siguiente:

> *"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.*
>
> *2. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere el número anterior:*
>
> *1º.- Que las personas o entidades que pretendan ejercitarlo estén establecidas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea o en Terceros Países siempre que, en este último caso, se acredite la reciprocidad en favor de los empresarios y profesionales establecidos en España.*
>
> *2º.- Que realicen en dichos territorios actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo.*
>
> *La realización de dichas actividades deberá acreditarse en la forma que se determine reglamentariamente.*
>
> *3º.- Que durante el periodo a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario distintas de las que a continuación se relacionan:*

a) Las operaciones en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean las personas para las que se realicen las mismas, según el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en esta Ley.

b) Las de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en esta Ley en el artículo 11º, excepto su número 2, en el artículo 12º, en los números 1 y 2 del artículo 13º, en el número 7 del artículo 14º y en el artículo 15º.

3. Las personas físicas o jurídicas en las que concurran los requisitos descritos en los números anteriores tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados en las Islas Canarias durante el periodo de tiempo a que corresponda la solicitud, en la medida en que los indicados bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones descritas en el número 4, apartado 1º, letras b), c) y d) y apartado 2º del artículo 29º de esta Ley, o bien las señaladas en el número 2 anterior, apartado 3º, letra a).

Para la determinación de las cuotas a devolver se atenderá al destino real y efectivo de los bienes o servicios adquiridos o importados, sin que sean de aplicación a estos efectos las normas reguladoras de la regla de prorrata contenidas en la presente Ley.

4. Serán de aplicación a las devoluciones reguladas en este artículo las limitaciones y exclusiones del derecho a deducir previstas en la Ley.

5. Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al periodo de liquidación o al año natural inmediatamente anteriores.

6. Las personas o entidades que, no estando establecidas en la Comunidad Económica Europea, pretendan hacer uso del derecho a la devolución regulado en este artículo deberán nombrar previamente un representante legal residente en España, a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente.

La Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

7. No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe total inferior a la cifra que se determine reglamentariamente.

8. En el caso de empresarios o profesionales establecidos en un Estado miembro de la Comunidad Europea, la solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos."

Entre otros requisitos, se exige que durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de

servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario distintas de las que a continuación se relacionan:

a) Las operaciones en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean las personas para las que se realicen las mismas, según el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en esta Ley.

b) Las de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en esta Ley en el artículo 11, excepto su número 2, en el artículo 12, en los números 1 y 2 del artículo 13, en el número 7 del artículo 14 y en el artículo 15.

Con este requisito se pretende asegurar que el procedimiento de devolución a empresarios y profesionales no establecidos no sustituya al derecho a la deducción de los sujetos pasivos en el IGIC. Si la entidad consultante realizara operaciones sujetas al IGIC en las que no se produce la inversión del sujeto pasivo, tendría la obligación de declarar la cuota devengada a través de una autoliquidación ocasional y a través de dicha autoliquidación ejercer el derecho a la deducción, en los términos previstos en el régimen general de deducción de los sujetos pasivos en el IGIC, como hemos indicado anteriormente.

El desarrollo reglamentario del artículo 48 de la Ley 20/1991 se encuentra recogido en el artículo 12 del Reglamento de gestión.

Respecto al plazo y período de la solicitud de devolución por parte de empresarios o profesionales no establecidos, el artículo segundo de la Ley 6/2008, de 23 de diciembre, de medidas incentivadoras de la actividad económica, de acuerdo con la nueva redacción dada por la disposición final décima de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018, dispone:

> *"A los efectos de lo establecido en el artículo 48 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al periodo anual o trimestral inmediatamente anteriores.*
>
> *No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un periodo de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.*
>
> *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.*
>
> *Se autoriza a la consejería competente en materia tributaria a modificar el plazo de presentación."*

Por otra parte, el artículo 12.1.c) del Reglamento de gestión, dispone:

> "*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 cuanto al límite cuantitativo de la solicitud, el artículo 12.1.a) del Reglamento de gestión dispone:

> "a*) No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe global inferior a 400 euros.*
>
> *No obstante, podrán admitirse las solicitudes de devolución por un importe superior a 50 euros cuando el período de referencia sea el año natural.*"

Por último, siendo la entidad mercantil consultante un empresario o profesional establecido en un Estado miembro de la Unión Europea (España), la solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que esté establecido, en este caso a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

3.- En el caso de que realice en un mismo período ambos tipos de operaciones; es decir, aquellas en las que la entidad consultante es sujeto pasivo obligado a declarar las cuotas del IGIC devengadas (puesto que los adquirentes son consumidores finales o empresarios o profesionales no establecidos), así como cuando se invierte la condición de sujeto pasivo porque los destinatarios son empresarios o profesionales establecidos, el derecho a la deducción se realizaría a través de la autoliquidación ocasional.

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.

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 en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en las operaciones en las que la entidad consultante es sujeto pasivo, como en las operaciones en que se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional establecido.

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- De acuerdo con los datos aportados, la entidad consultante no dispone de establecimiento permanente en Canarias.

- En el caso de que los adquirentes de los bienes entregados sean exclusivamente particulares o consumidores finales, o, siendo empresarios o profesionales, no actúen como tales o no tengan establecimiento permanente en Canarias, el sujeto pasivo será la entidad consultante, estando obligado a declarar las cuotas del IGIC devengadas a través de la autoliquidación ocasional modelo 412, cuyo período de liquidación es mensual, pudiendo ejercer en dicha autoliquidación la deducción de las cuotas del IGIC soportadas que sean deducibles. Caso de que el montante de las cuotas deducidas fuera superior a las cuotas devengadas y declaradas, podrá solicitar la devolución del crédito a su favor.

- En el caso de que los adquirentes de los bienes entregados sean exclusivamente empresarios o profesionales establecidos en Canarias, se invertirá la condición del sujeto pasivo en éstos. En este supuesto, la única vía para que la entidad consultante pueda

recuperar las cuotas del IGIC soportadas será la de solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos, en los términos previstos en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y en el artículo 12 del Reglamento de gestión.

- En el caso de que la entidad mercantil consultante realice en un mismo período de liquidación entregas en las que la entidad consultante es sujeto pasivo obligado a declarar las cuotas del IGIC devengadas (porque los adquirentes son consumidores finales o empresarios o profesionales no establecidos), así como entregas de bienes en las que se invierte la condición de sujeto pasivo (porque los adquirentes son empresarios o profesionales establecidos), el derecho a la deducción se realizaría a través de la autoliquidación ocasional modelo 412, dado que para un mismo período el régimen general de recuperación de las cuotas del IGIC soportadas es incompatible con el régimen especial de devolución a empresarios o profesionales no establecidos.

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, 10 de julio de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García