Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2024 (01/08/20)

ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art.16.Dos.3º Ley 20/1991 Art.17.Dos Ley 20/1991 Artículo 18.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 19.1 2º a) y g) y 3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Una entidad mercantil, con domicilio fiscal en Sevilla, se dedica a la compra y venta de bienes inmuebles en toda España. En Canarias realiza ventas, tanto de solares -sujetas y no exentas del IGIC-, como de locales y viviendas, previamente adquiridos a terceros y ya terminados -sujetas y exentas del IGIC salvo renuncia a la exención-. La adquisición de inmuebles en Canarias por parte de la entidad consultante se realiza por personas adscritas al domicilio fiscal de la entidad mercantil consultante; pero respecto a las ventas de los bienes inmuebles adquiridos en Canarias, la entidad mercantil consultante tiene en dicho territorio a una persona encargada de gestionar su venta, estando autorizada para negociar las condiciones de venta y para suscribir los documentos notariales otorgados para formalizar las citadas ventas, como mandatario verbal, sin perjuicio de la posterior ratificación por la entidad mercantil consultante.

Se consulta; en primer lugar, si la entidad consultante se encuentra establecida en Canarias; y, en segundo lugar, los efectos, para el devengo del IGIC, de la ratificación posterior de la entrega por parte de la entidad consultante.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias al disponer de un establecimiento permanente que interviene en las entregas de bienes inmuebles.

- La ratificación de las escrituras es el momento en el que, como regla general, se entienden realizadas las entregas de bienes y se produce el devengo del IGIC; sin perjuicio de que en los casos en los que se realicen pagos de forma anticipada a la entrega y, consecuentemente, a la ratificación, se devengaría el IGIC en dicho momento por la parte del precio abonado, y, en su caso, con la ratificación por la parte del precio no abonado.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una entidad mercantil, con domicilio fiscal en Sevilla, se dedica a la compra y venta de bienes inmuebles en toda España. En Canarias realiza ventas, tanto de solares -sujetas y no exentas del IGIC-, como de locales y viviendas, previamente adquiridos a terceros y ya terminados -sujetas y exentas del IGIC salvo renuncia a la exención-. La adquisición de inmuebles en Canarias por parte de la entidad consultante se realiza por personas adscritas al domicilio fiscal de la entidad mercantil consultante; pero respecto a las ventas de los bienes inmuebles adquiridos en Canarias, la entidad mercantil consultante tiene en dicho territorio a una persona encargada de gestionar su venta, estando autorizada para negociar las condiciones de venta y para suscribir los documentos notariales otorgados para formalizar las citadas ventas, como mandatario verbal, sin perjuicio de la posterior ratificación por la entidad mercantil consultante.

Se consulta; en primer lugar, si la entidad consultante se encuentra establecida en Canarias; y, en segundo lugar, los efectos, para el devengo del IGIC, de la ratificación posterior de la entrega por parte de la entidad consultante.

SEGUNDO.- Las ventas de bienes inmuebles, ubicados en Canarias, son realizadas por la entidad mercantil consultante con domicilio fiscal en Sevilla, y constituyen entregas de bienes sujetas al IGIC, al estar localizado el hecho imponible en el lugar donde radiquen los inmuebles, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1, 6.1 y 16. Dos 3º de la Ley 20/1991:

- *"Artículo 4. Hecho imponible.*

1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de ser vicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter ha bitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional".

- *"Artículo 6. Concepto de entrega de bienes.*

1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

A estos efectos se consideran bienes corporales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía".

- *"Artículo 16. Lugar de realización de las entregas de bienes.*

El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes: (...)

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto: (...)

3.º Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio".

Ahora bien, la tributación efectiva al IGIC dependerá de si esta entrega de bienes está exenta o no del impuesto. Respecto de los solares, la tributación efectiva es clara, al no concurrir ninguna exención, pero respecto de los locales y las viviendas terminados hemos de tener en cuenta la exención recogida en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), sin perjuicio de la posible renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012:

"*Artículo 50. Exenciones en operaciones interiores.*

Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(…)

22º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones. (...)

Cinco. Las exenciones relativas a los apartados 20.º y 22.º del apartado uno anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que origine el derecho a la deducción, y cumpla los siguientes requisitos:

a) Comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. Esta comunicación no será necesaria cuando el adquirente sea el sujeto pasivo por inversión.

b) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del mi puesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles".

De la aplicación de ambos preceptos, se concluye que, en las segundas o ulteriores entregas de locales y viviendas hemos de diferenciar si hay renuncia o no a la exención del IGIC:

1.- Si no hay renuncia a la exención del IGIC, porque el adquirente no es empresario o profesional, o porque siéndolo, no reúne los requisitos exigidos para la renuncia, las transmisiones pa-

sarían a tributar en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en virtud de lo recogido en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, y no en el IGIC.

El citado artículo 4.4 dispone:

"Artículo 4. Hecho imponible.

(...)

4. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 50.cinco de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales."

2.- Si por el contrario, hay renuncia, la entrega tributaría en el IGIC, pero el sujeto pasivo no sería el vendedor, (la entidad mercantil consultante) sino el comprador, tal y como prevé el artículo 19.1.2º g) de la Ley 20/1991, al ser de aplicación la regla especial de inversión del sujeto pasivo. En este caso, si bien se exige al adquirente (comprador), por un lado, que sea empresario o profesional, -pues si no, no cabría la renuncia a la exención-, y por otro lado, que tenga derecho a la deducción total o parcial del IGIC soportado-, sin embargo no se requiere que esté establecido en Canarias, tal y como ya se tuvo ocasión de señalar en la consulta 1883 de 10 de mayo de 2018, sino que realice operaciones que dan derecho a deducción en los términos recogidos en los artículos 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991, ya que, como decía la consulta citada *"En ningún caso los mencionados artículos 28.1 y 29.4 distinguen entre sujetos pasivos establecidos o no"*.

El citado artículo 19 de la Ley 20/1991 dispone:

"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.

(…)

f) Cuando las citadas operaciones constituyan daciones en pago de deudas.

g) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

– Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

– Las entregas exentas a que se refieren los números 20.º y 22.º del artículo 50.Uno de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

– Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente".

Llegados a este punto, entendemos que la entidad mercantil consultante solo puede referirse, a las entregas de solares, sujetas y no exentas en IGIC, cuyo sujeto pasivo, como regla general es el transmitente, de conformidad con lo establecido en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991, salvo que concurra alguno de los supuestos de inversión del sujeto pasivo recogidos en las letras a), f) y g) guión 1 y 3, del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991.

Suponiendo que las entregas de los solares no sean efectuadas con ocasión de una dación en pago, ni como consecuencia de un proceso concursal, ni en ejecución de una garantía inmobiliaria, sólo existiría un caso en el que el sujeto pasivo de dichas entregas fuera el transmitente, y no el empresario o profesional adquirente: cuando el vendedor estuviera establecido en Canarias, o cuando no estándolo, tampoco estuviera establecido el empresario o profesional comprador.

TERCERO.- Expuesto lo anterior, estamos en disposición de responder a la primera pregunta planteada, esto es, si la entidad mercantil consultante, transmitente de los inmueble, dispone de establecimiento permanente en Canarias o no, por el hecho de tener una persona física autorizada para la firma de los contratos de compraventa de los inmuebles, cuya eficacia depende de la posterior ratificación por la entidad mercantil consultante, titular de los bienes, con domicilio fiscal fuera de Canarias. Para ello, hemos de recordar los conceptos, tanto del contrato de mandato, como de la figura de la ratificación, recogidos en el Código Civil.

El contrato de mandato es un contrato bilateral, en el que una parte asume el encargo de hacer algo por cuenta de la otra parte, tal y como dispone el artículo 1709 del Código Civil:

"Artículo 1709.

Por el contrato de mandato se obliga una persona a prestar algún servicio o hacer alguna cosa, por cuenta o encargo de otra".

Ahora bien, la falta de autorización o la extralimitación de la misma, puede subsanarse mediante la ratificación por el mandante, de conformidad con los segundos párrafos de los artículos 1259 y 1727 del Código Civil:

"Artículo 1259.

Ninguno puede contratar a nombre de otro sin estar por éste autorizado o sin que tenga por la ley su representación legal.

El contrato celebrado a nombre de otro por quien no tenga su autorización o representación legal será nulo, a no ser que lo ratifique la persona a cuyo nombre se otorgue antes de ser revocado por la otra parte contratante".

"Artículo 1727.

El mandante debe cumplir todas las obligaciones que el mandatario haya contraído dentro de los límites del mandato.

En lo que el mandatario se haya excedido, no queda obligado el mandante sino cuando lo ratifica expresa o tácitamente".

La ratificación, sin embargo, es un contrato unilateral y, según el profesor Albaladejo, es la declaración unilateral de voluntad receptiva del representado de querer para sí el negocio jurídico que se celebró en su nombre (negocio representativo) sin poder, y constituye un negocio jurídico accesorio del que se ratifica.

En este sentido, en los negocios jurídicos sometidos a ratificación, como el planteado en la consulta, comenzaremos por cuestionarnos si, despliegan sus efectos jurídicos desde la firma o desde la ratificación, y así poder determinar, por un lado, si el mandatario actúa por cuenta propia o ajena -a efectos de luego analizar si tiene establecimiento permanente en el lugar de la firma-, y por otro lado, cuándo se produce el nacimiento de la obligación tributaria correspondiente a la transmisión onerosa y el inicio del plazo para su cumplimiento.

Para responder a estas cuestiones, acudimos al criterio fijado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 2 de marzo de 1992 y otra posterior de 22 de octubre de 1999, respecto de una transmisión onerosa sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en la que se plantea si una escritura de compraventa firmada por un mandatario verbal que debe ser objeto de ratificación, es una compraventa eficaz desde la firma, sin que, desde el punto de vista fiscal, sea necesaria su ratificación, o si, la eficacia frente a terceros depende de la ratificación.

Concluye el Tribunal que la fecha a tener en cuenta para iniciar el cómputo del plazo para presentar la autoliquidación e ingreso, es la de la ratificación, sin perjuicio de que el contrato produzca sus efectos entre las partes desde la fecha inicial, una vez que se produzca la ratificación. Y ello porque, como señala el fundamento de derecho tercero de la sentencia, la figura de la ratificación desde el punto de vista civil, "*se refiere a aquellos negocios jurídicos que carecen inicialmente de un elemento esencial (en este caso el consentimiento del comprador) cuyo elemento puede aparecer con posterioridad a la celebración del negocio jurídico proyectado, confiriéndole plena eficacia".*

Aplicando este criterio a nuestra consulta, queda claro que los contratos de compraventa producen efectos desde su firma, pero sólo cuando se haya producido la posterior ratificación, dado que ésta se aplica con carácter retroactivo. Por lo que la respuesta a las dos cuestiones planteadas en este apartado TERCERO, sería la siguiente:

Respecto a la primera cuestión, entendemos que el mandatario verbal actúa por cuenta ajena, y no por cuenta propia, pues, los contratos firmados por él, dependen de la ratificación posterior por el titular de los inmuebles vendidos, y no producen efectos hasta la ratificación, aunque se retrotraen al momento de la firma.

Respecto a la segunda cuestión, que coincide con la segunda pregunta realizada por el consultante, la relativa al nacimiento de la obligación tributaria, la ratificación de las escrituras es el momento en el que, como regla general, se entiende realizada la puesta a disposición del adquirente del bien, y consecuentemente se produce el devengo del IGIC por la entrega, de conformidad con lo establecido en el artículo 18.Uno.1º de la Ley 20/1991; sin embargo, hemos de matizar que el devengo puede producirse antes de la entrega del bien, y por tanto de la perfección del contrato con la ratificación, si se realiza algún cobro de forma anticipada a aquel momento, por aplicación de la regla especial contenida en el artículo 18.Dos de la Ley 20/1991; con lo que el problema relativo a la fecha de perfección del contrato sólo se podría plantear en el, poco habitual, supuesto de que el cobro de la contraprestación también se retrase hasta la ratificación, comenzando el plazo para presentar la autoliquidación en ese momento, según el criterio jurisprudencial señalado.

El mencionado artículo 18 de la Ley 20/991 dispone:

"Artículo 18. Devengo del Impuesto.

Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

(…)

Dos. No obstante lo dispuesto en el número uno anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."

Si ya tenemos claro que los contratos de compraventa firmados por el mandatario verbal, dependen, del acto posterior de la ratificación por el mandante, para producir efectos, aunque se retrotraen al momento de la firma inicial, sólo nos queda analizar si de ello se deriva que no pueda entenderse que tiene establecimiento permanente en Canarias el mandante, o si, por el contrario, la ratificación es una cuestión jurídica que no tiene trascendencia para tal consideración, pues lo relevante es que realmente la entidad mercantil consultante cuenta con los medios necesarios en Canarias para realizar su actividad, en este caso, de venta.

CUARTO.- 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 cuen ta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extrac ción 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 profesio nal 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 encajaría en uno de los recogidos en la letra a) anterior "(…) *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, queremos 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 estableci-

miento 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 hu manos 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.

Tratándose las operaciones objeto de la consulta, de compraventas de bienes inmuebles, para cuya realización basta la titularidad de los mismos y, en este caso, la subcontratación de los servicios de un tercero como mandatario verbal para el desarrollo de dicha actividad respecto de los inmuebles situados en Canarias, debe concluirse que, en la medida en que no se trate de una única venta, sino de tantas como inmuebles tenga o vaya adquiriendo aquí la entidad consultante, entendemos que puede constituir una estructura productiva adecuada dado que, presumiblemente, tiene un grado suficiente de permanencia en el territorio de aplicación del IGIC, puesto que el número de inmuebles a la venta está continuamente variando; y, por esta razón, y atendiendo al objeto de su actividad de compra y venta, podría considerarse que el titular de los bienes siempre ha de tener a una persona que lo represente en Canarias para los potenciales clientes, lo que conlleva la realización de otras actuaciones accesorias o preparatorias de las ventas, como son los estudios de mercado para fijar y actualizar los precios de venta, atender a las circunstancias especiales que cada posible comprador presenta, y, sobre todo, otorgar la confianza y seguridad a los clientes de que el inmueble que adquieran es perfecto, desde el punto vista jurídico, social y económico.

En virtud de lo anterior, debe llegarse a la conclusión de que la entidad consultante dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, distinto de la sede de

su actividad económica en Sevilla, al tener un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permiten realizar las entregas de bienes sujetas al IGIC. Dicho establecimiento permanente interviene en la realización de las entregas de bienes inmuebles.

Por tanto, las ventas de solares ubicados en Canarias, que, recordemos, son las únicas operaciones en las que el sujeto pasivo podría ser el transmitente, constituyen entregas de bienes realizadas por la entidad consultante propietaria de los mismos, desde su establecimiento en Canarias, siendo sujeto pasivo de las mismas, sin que opere la inversión del sujeto pasivo.

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

- La entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias al disponer de un establecimiento permanente que interviene en las entregas de bienes inmuebles.

- La ratificación de las escrituras es el momento en el que, como regla general, se entienden realizadas las entregas de bienes y se produce el devengo del IGIC; sin perjuicio de que en los casos en los que se realicen pagos de forma anticipada a la entrega y, consecuentemente, a la ratificación, se devengaría el IGIC en dicho momento por la parte del precio abonado, y, en su caso, con la ratificación por la parte del precio no abonado.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las Palmas de Gran Canaria, 1 de agosto de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,

PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García