Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea
Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea

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 2.225 (19/07/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Arts. 19.1.2º.a) y 3 Ley 20/1991 Arts. 50.Uno.27º y Tres, 88, 90.Uno.a) y b) Ley 4/2012. Arts. 57 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante tiene como actividad principal el comercio al por menor de muebles, aparatos de iluminación y otros artículos de uso doméstico en establecimientos especializados; la consultante tiene su domicilio fiscal y su sede de dirección efectiva en Península y no dispone de ningún local, oficina, tienda, almacén o agente en territorio canario. El grupo en el que se integra la entidad consultante se dedica al diseño y fabricación fuera de España del mobiliario que posteriormente es enviado a la Península para ser ofrecido para su venta *on line*.

La entidad plantea dos alternativas de actuación en Canarias:

Alternativa 1: Realización de ventas en Canarias a través de su página web de comercio electrónico desde su sede en Península.

Realizaría las ventas en Canarias a través de su página web de comercio electrónico desde su sede en Península. Para llevar a cabo dichas ventas, sería la propia entidad quien realice la importación de los bienes a las Islas Canarias y posteriormente una empresa logística, con la que la consultante habría contratado previamente el servicio, llevaría a cabo el transporte y puesta a disposición de los bienes adquiridos al consumidor final.

Alternativa 2: Realización de ventas a través de una entidad domiciliada en Canarias o a través de un establecimiento permanente.

La filial, tendría su domicilio fiscal y su sede de dirección efectiva en Canarias dónde podría tener arrendados los locales en los que llevaría a cabo la exposición de los productos que comercializa. La citada entidad procedería al arrendamiento de los locales con la finalidad de la apertura de sala de exposición donde los clientes podrían ver una muestra del mobiliario pudiendo el cliente adquirir el producto en el mismo establecimiento, hacer el pedido en la propia sala de exposición, o bien, por internet una vez fuera del establecimiento.

Se consulta:

- En el caso de que la venta sea a través de venta *on line*, sin ningún tipo de establecimiento en Canarias, si podría serle de aplicación el régimen especial del

comerciante minorista, teniendo en cuenta que los muebles objeto de la venta, son producidos bajo mandato y dirección de una empresa del grupo.

- En el caso de que la venta sea a través de venta *on line*, sin ningún tipo de establecimiento en Canarias, si no sería de aplicación el régimen especial del comerciante minorista, y estaría obligado a presentar autoliquidaciones periódicas por prestar servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión sujetos al IGIC y por los que no se produce la inversión del sujeto pasivo, en el supuesto de que el importe total, excluido el Impuesto, de dichos servicios haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 100.000 euros.

- En el caso de que la venta sea a través de venta *on line*, con establecimiento permanente en Canarias, si sería de aplicación el régimen especial del comerciante minorista, y estaría obligado a la aplicación de dicho régimen especial a todas sus ventas (*on line* y en tienda).

- En el caso de que la venta sea a través de una sociedad o establecimiento permanente en Canarias, si le sería de aplicación el régimen de comerciante minorista, con independencia de que los muebles objeto de la venta, sean producidos bajo mandato y dirección de una empresa del grupo.

- Deducibilidad o no del IGIC soportado en la importación de los bienes.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Respecto a la alternativa 1 planteada, que:

- No puede disponer de la consideración de comerciante minorista un empresario que no se encuentre establecido en Canarias, por lo que a todas las importaciones que realice en Canarias de bienes destinados a su entrega en el desarrollo de su actividad comercial no le resultaría exigible el recargo por el margen mayorista, ni tampoco a las entregas sujetas al IGIC en el desarrollo de la actividad comercial le sería de aplicación de la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012.

En este caso, la declaración de las cuotas devengadas del IGIC se efectuaría a través de una autoliquidación periódica, pudiendo ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC en la importación de los bienes destinados a su entrega en el desarrollo de su actividad comercial (y cualquier otra cuota del IGIC soportada en la adquisición de bienes o servicios que se afecten al desarrollo de la actividad comercial) en dicha autoliquidación, sin que sea necesario acudir al régimen de devolución de empresarios o profesionales no establecidos regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

- No impide la aplicación de la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, el hecho de que el empresario vendedor establecido haya manufacturado el bien objeto de entrega, por sus propios medios o por un tercero bajo su mandato y directrices, siempre que los bienes hayan sido fabricados fuera de Canarias.

- El hecho de que el bien sea elaborado por una sociedad del grupo, no implica que se considere fabricado por otra sociedad del grupo que la comercializa.

Y, respecto a la alternativa 2, que:

- La entidad consultante tendría la consideración de comerciante minorista con las consecuencias que de ello deriva, sin que pueda ejercer el derecho a la deducción ni de las cuotas soportadas a la importación de los bienes que están destinados a su entrega en el desarrollo de la actividad comercial, ni de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios se afecten al desarrollo de la actividad comercial.

- La exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 sería aplicable a todas las entregas sujetas al IGIC, sean derivadas de su actividad de comercio electrónico como las realizadas en su tienda, y con independencia de que en su entrega intervenga o no la sede de su actividad económica o establecimiento permanente en Canarias.

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).k) 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 tiene como actividad principal el comercio al por menor de muebles, aparatos de iluminación y otros artículos de uso doméstico en establecimientos especializados; la consultante tiene su domicilio fiscal y su sede de dirección efectiva en Península y no dispone de ningún local, oficina, tienda, almacén o agente en territorio canario. El grupo en el que se integra la entidad consultante se dedica al diseño y fabricación fuera de España del mobiliario que posteriormente es enviado a la Península para ser ofrecido para su venta *on line.*

La entidad plantea dos alternativas de actuación en Canarias:

Alternativa 1: Realización de ventas en Canarias a través de su página web de comercio electrónico desde su sede en Península.

Realizaría las ventas en Canarias a través de su página web de comercio electrónico desde su sede en Península. Para llevar a cabo dichas ventas, sería la propia entidad quien realice la importación de los bienes a las Islas Canarias y posteriormente una empresa logística, con la que la consultante habría contratado previamente el servicio, llevaría a cabo el transporte y puesta a disposición de los bienes adquiridos al consumidor final.

Alternativa 2: Realización de ventas a través de una entidad domiciliada en Canarias o a través de un establecimiento permanente.

La filial, tendría su domicilio fiscal y su sede de dirección efectiva en Canarias dónde podría tener arrendados los locales en los que llevaría a cabo la exposición de los productos que comercializa. La citada entidad procedería al arrendamiento de los locales con la finalidad de la apertura de sala de exposición donde los clientes podrían ver una muestra del mobiliario pudiendo el cliente adquirir el producto en el mismo establecimiento, hacer el pedido en la propia sala de exposición, o bien, por internet una vez fuera del establecimiento.

Se consulta:

- En el caso de que la venta sea a través de venta *on line*, sin ningún tipo de establecimiento en Canarias, si podría serle de aplicación el régimen especial del comerciante minorista, teniendo en cuenta que los muebles objeto de la venta, son producidos bajo mandato y dirección de una empresa del grupo.

- En el caso de que la venta sea a través de venta *on line*, sin ningún tipo de establecimiento en Canarias, si no sería de aplicación el régimen especial del comerciante minorista, y

estaría obligado a presentar autoliquidaciones periódicas por prestar servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión sujetos al IGIC y por los que no se produce la inversión del sujeto pasivo, en el supuesto de que el importe total, excluido el Impuesto, de dichos servicios haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 100.000 euros.

- En el caso de que la venta sea a través de venta *on line*, con establecimiento permanente en Canarias, si sería de aplicación el régimen especial del comerciante minorista, y estaría obligado a la aplicación de dicho régimen especial a todas sus ventas (*on line* y en tienda).

- En el caso de que la venta sea a través de una sociedad o establecimiento permanente en Canarias, si le sería de aplicación el régimen de comerciante minorista, con independencia de que los muebles objeto de la venta, sean producidos bajo mandato y dirección de una empresa del grupo.

- Deducibilidad o no del IGIC soportado en la importación de los bienes.

SEGUNDO.- Antes de entrar en el examen de las cuestiones planteadas debe efectuarse la siguiente matización: el comercio electrónico de bienes no tiene nada que ver con prestar servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión como expone la entidad consultante. En el comercio electrónico de bienes existen entregas de bienes donde se han utilizado medios electrónicos para acercar a las partes, en ningún caso se pueden considerar servicios prestados por vía electrónica en los términos establecidos en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991. En definitiva, la entidad consultante no realiza servicios por vía electrónica, sino que efectúa entrega de bienes utilizando medios electrónicos para concertar las ventas.

El régimen especial de comerciantes minoristas (en adelante, RECM), regulado en los artículos 88 a 90 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), es de aplicación obligatoria a los empresarios que tengan la consideración, a efectos del IGIC, de comerciantes minoristas, conforme al citado artículo 88 que dispone:

"El régimen especial de comerciantes minoristas se aplicará obligatoriamente a los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario que por el desarrollo de su actividad comercial tengan la consideración de comerciante minorista conforme a lo dispuesto en el apartado tres del artículo 50 de la presente ley."

El mencionado apartado tres del artículo 50 de la Ley 4/2012, dispone:

"Tres. A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1º. Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura en Canarias, por sí mismos o por medio de terceros.

2º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras,

efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.

A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, las entregas de bienes a las personas jurídicas se consideran en todo caso realizadas a empresarios o profesionales, salvo las entregas de bienes a la Seguridad Social y a sus entidades gestoras o colaboradoras.

El requisito establecido en el primer párrafo de este número no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que no puedan calcular el porcentaje que en dicho párrafo se indica por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales. Si el sujeto pasivo debe darse de alta en epígrafes de comercio al por menor en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial dispone de la consideración de comerciante minorista. Si se debe dar de alta en algún epígrafe de comercio al por mayor, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial no dispone de la consideración de comerciante minorista.

(...)"

Comprobamos que la consideración de comerciante minorista en el IGIC está sujeta a dos requisitos, uno objetivo y otro cuantitativo.

El requisito objetivo requiere que desarrolle una labor comercial de entrega de bienes, muebles o semovientes, sin haber sido objeto de fabricación, elaboración o manufactura por el propio empresario, pero con el matiz importante de que dicha labor fabril debe haberse realizado en Canarias por el propio empresario transmitente, ya sea con sus propios medios o por un tercero bajo sus directrices.

Los bienes que serán entregados en Canarias por la entidad mercantil consultante no han sido objeto de transformación, elaboración o manufactura por la entidad consultante con sus propios factores humanos y materiales o por tercero (el hecho de que hayan sido manufacturados por una empresa del grupo en la que se integra la entidad consultante, no implica la atribución a ésta de la condición de entidad manufacturera); en cualquier caso existe el hecho evidente de que no se fabrica en Canarias, por lo que se cumpliría el requisito objetivo en el supuesto objeto de consulta.

En cuanto al requisito cuantitativo, consiste en que la suma de las contraprestaciones correspondientes a estas entregas de bienes, efectuadas en el año anterior, desde establecimientos situados en Canarias a quienes no sean empresarios o profesionales y a la Seguridad Social, no hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.

De este requisito cuantitativo se desprende que para disponer de la consideración de comerciante minorista resulta esencial que el empresario se encuentre establecido en Canarias, territorio de aplicación del IGIC conforme al artículo 3 de la Ley 20/1991.

Conforme al artículo 19.3 de la Ley 20/1991 se entiende que un empresario o profesional se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto cuando tenga 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.

La entidad consultante ha manifestado que tiene su domicilio fiscal y su sede de dirección efectiva en Península y no dispone de ningún local, oficina, tienda, almacén o agente en territorio canario, por lo que no resulta necesario entrar en el análisis de la regulación de los establecimientos permanentes, recogida en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, para determinar que no se encontraría establecida en Canarias la entidad consultante.

El hecho de que la entidad consultante pretenda contratar con una empresa logística el servicio de almacenamiento y lleve a cabo el transporte y puesta a disposición de los bienes adquiridos al consumidor final, no supone disponer de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto. A este respecto ya nos hemos pronunciado en la consulta 1695 de 1 de diciembre de 2014, en respuesta a cuestión similar a la ahora planteada.

Cierto es que el tercer párrafo del citado número 2º del artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, establece una presunción legal en el caso de que no pueda calcular dicho porcentaje por no desarrollar durante el año precedente actividades comerciales; sin embargo, esta presunción no resulta aplicable cuando se trata de empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, dado que en ningún caso podría calcular el porcentaje establecido en el primer párrafo del artículo 50.Tres.2º

En definitiva, en esta alternativa planteada por la entidad consultante no tendría la consideración de comerciante minorista de lo que deriva su no inclusión en el RECM. Las consecuencias de todo ello son las siguientes:

- Importaciones de bienes efectuadas por la entidad consultante.

No disponiendo de la consideración de comerciante minorista, las importaciones de bienes con destino a su actividad comercial que realice la entidad mercantil consultante estarán sujetas y no exentas al IGIC, no siendo exigible el recargo previsto en el artículo 90.Uno.b) de la Ley 4/2012, que dispone:

"Uno. La inclusión en el régimen especial del comerciante minorista supondrá:

(...)

b) Las importaciones de bienes sujetas y no exentas que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo por el margen mayorista que se incorpore en la entrega posterior de tales bienes, cuya exacción se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos siguientes.

(...)"

Igualmente, no teniendo la consideración de comerciante minorista no resulta aplicable a las entregas sujetas al IGIC que realice la entidad consultante la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, que dispone:

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

(...)

27º. Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas. (...)"

Igualmente el artículo 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 reitera la exención, cuando dispone:

"*Uno. La inclusión en el régimen especial del comerciante minorista supondrá:*

a) La exención del Impuesto General Indirecto Canario de las entregas de bienes que realicen los comerciantes minoristas en el desarrollo de su actividad comercial, de acuerdo con lo dispuesto en el número 27º del apartado uno del artículo 50 de la presente ley."

En definitiva, las entregas de bienes que realice la entidad consultante no establecida en Canarias estarían sujetas y no exentas al IGIC, debiendo repercutir el Impuesto en la factura que está obligada a emitir. No obstante, en el caso de que el adquirente sea un empresario o profesional establecido en Canarias y actuando como tal, se invertiría la condición de sujeto pasivo conforme al artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, que dispone:

"2º 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."

Respecto a la forma de declarar las cuotas devengadas por las operaciones sujetas y no exentas al IGIC que realizaría habitualmente en las que la entidad mercantil consultante no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sería sujeto pasivo por ser el adquirente un particular, o siendo un empresario o profesional no esté actuando como tal, el artículo 57.1.c) del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), de acuerdo con la redacción dada por el artículo único.Dieciocho del Decreto 51/2024, de 25 de marzo, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los

tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto, dispone:

"*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 realicen habitualmente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto, por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2.º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que la sustituya.

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."

El período de liquidación de la autoliquidación periódica (modelo 420) es trimestral, conforme a lo establecido en el primer párrafo del artículo 57.5 del Reglamento de gestión. El que pudiera disponer de la consideración de gran empresa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tiene incidencia en el IGIC, dado que para determinar el volumen de operaciones de los empresarios o profesionales no establecidos, únicamente se computan las operaciones sujetas al IGIC en las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo durante el año natural inmediato anterior. Puesto que comienza la actividad comercial no ha tenido ningún volumen de operaciones sujetas al IGIC superior a 6.010.121,04 euros en el año natural anterior. Todo ello conforme a lo señalado en el artículo 57.5.a) del Reglamento de gestión, que dispone:

"5. El periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural.

No obstante, dicho periodo de liquidación coincidirá con el mes natural cuando se trate de los empresarios o profesionales que a continuación se relacionan:

a) Aquellos que tengan la condición de gran empresa.

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."

De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 57.6 del Reglamento de gestión las autoliquidaciones correspondientes a períodos de liquidación trimestral deberán presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación trimestral, salvo la autoliquidación correspondiente al último periodo trimestral del año que deberá presentarse durante el mes de enero del año siguiente.

En dicha autoliquidación periódica podrá ejercitar la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en el desarrollo de la actividad comercial sujeta y no exenta, incluidas las utilizadas en el desarrollo de entregas de bienes en las que se invierte la condición de sujeto pasivo.

TERCERO.- La segunda alternativa parte de la creación de una sociedad con domicilio fiscal y sede de dirección en Canarias que desarrollaría la labor comercial de dos formas:

- Arrendando locales que utilizaría como sala de exposiciones, donde los clientes podrían ver una muestra del mobiliario pudiendo adquirir el producto o hacer el pedido en el mismo local.

- O bien por internet a través de la página web de comercio electrónico desde la sede de la sociedad en Canarias.

Debemos partir de que, conforme al artículo 19.3 de la Ley 20/1991, disponiendo la sociedad filial de domicilio fiscal en Canarias, se encontraría establecida en el territorio de aplicación del IGIC.

Puesto que el primer año de desarrollo de una actividad comercial no puede estimarse si se cumple o no el requisito cuantitativo previsto en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, que debe calcularse con base en los datos del año natural anterior; se debe aplicar las presunciones (que no admiten pruebas en contrario) establecidas en el tercer párrafo del apartado Tres.2º del artículo 50 de la Ley 4/2012. De esta forma, dado que de acuerdo con los datos aportados la entidad de nueva creación debe darse de alta en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas de comercio al por menor, se presume que el año natural de inicio de la actividad comercial tendría la consideración de comerciante minorista, con las consecuencias que de ello deriva:

- Exigencia del recargo previsto en el artículo 50.Uno.b) de la Ley 4/2012 en las importaciones de bienes con destino a su entrega en el desarrollo de una actividad comercial.

- La aplicación de la exención a todas las entregas que estando sujetas al IGIC se realicen en el desarrollo de una actividad comercial.

En los siguientes años no se tendrían en cuenta las presunciones establecidas en el tercer párrafo del artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012, sino que debe cumplir el requisito cuantitativo contemplado en el primer párrafo del citado artículo 50.Tres.2º.

Es importante resaltar que en la determinación del porcentaje previsto en el primer párrafo del artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012, únicamente deben computarse las contraprestaciones correspondientes a las entregas de bienes que en el desarrollo de la actividad comercial se realicen en establecimiento situados en Canarias, pero su resultado afecta a todas las entregas de bienes sujetas al IGIC que efectúe en el desarrollo de su actividad comercial.

A título de ejemplo: una empresa tiene domicilio fiscal en Península y posee un establecimiento permanente en Canarias. Las ventas *on line* se gestionan directamente desde su domicilio fiscal, importando el bien y gestionando la entrega al cliente a través de una empresa logística canaria que ha contratado la sede de su actividad económica; es decir, el establecimiento permanente no interviene en la operación comercial. La tienda que posee en Canarias, que constituye un establecimiento permanente, sí interviene en las entregas comerciales que los clientes físicamente realizan en la tienda.

Pues bien, para la determinación del requisito cuantitativo únicamente se computan las entregas realizadas en la tienda que constituye un establecimiento permanente. Determinada su condición de comerciante minorista, los efectos de tal consideración alcanzan a todas las entregas que en el desarrollo de su actividad comercial estén sujetas al IGIC, por lo que también las entregas de bienes derivadas de la actividad comercial *on line* estarían exentas del IGIC y su importación estaría sujeta a la exigencia del recargo previsto en el artículo 90.Uno.b) de la Ley 20/1991.

En el supuesto hipotético de que no disponga de la condición de comerciante minorista, todas sus entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial sujetas al IGIC estarían sujetas y no exentas y no resultaría exigible el recargo en la importación de los bienes.

Disponiendo de la consideración de comerciante minorista, la sociedad filial que se pretende crear no tendría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en las importaciones de bienes, ni tampoco de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en el desarrollo de la actividad comercial, puesto que se utilizan tales bienes o servicios en entregas de bienes exentas que no dan derecho a la deducción, conforme a los artículos 28 y 29 de la Ley 20/1991.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo:

Respecto a la alternativa 1 planteada, que:

- No puede disponer de la consideración de comerciante minorista un empresario que no se encuentre establecido en Canarias, por lo que a todas las importaciones que realice en Canarias de bienes destinados a su entrega en el desarrollo de su actividad comercial no le resultaría exigible el recargo por el margen mayorista, ni tampoco a las entregas sujetas al IGIC

en el desarrollo de la actividad comercial le sería de aplicación de la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012.

En este caso, la declaración de las cuotas devengadas del IGIC se efectuaría a través de una autoliquidación periódica, pudiendo ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC en la importación de los bienes destinados a su entrega en el desarrollo de su actividad comercial (y cualquier otra cuota del IGIC soportada en la adquisición de bienes o servicios que se afecten al desarrollo de la actividad comercial) en dicha autoliquidación, sin que sea necesario acudir al régimen de devolución de empresarios o profesionales no establecidos regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

- No impide la aplicación de la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, el hecho de que el empresario vendedor establecido haya manufacturado el bien objeto de entrega, por sus propios medios o por un tercero bajo su mandato y directrices, siempre que los bienes hayan sido fabricados fuera de Canarias.

- El hecho de que el bien sea elaborado por una sociedad del grupo, no implica que se considere fabricado por otra sociedad del grupo que la comercializa.

Y, respecto a la alternativa 2, que:

- La entidad consultante tendría la consideración de comerciante minorista con las consecuencias que de ello deriva, sin que pueda ejercer el derecho a la deducción ni de las cuotas soportadas a la importación de los bienes que están destinados a su entrega en el desarrollo de la actividad comercial, ni de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios se afecten al desarrollo de la actividad comercial.

- La exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 sería aplicable a todas las entregas sujetas al IGIC, sean derivadas de su actividad de comercio electrónico como las realizadas en su tienda, y con independencia de que en su entrega intervenga o no la sede de su actividad económica o establecimiento permanente en Canarias.

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, 19 de julio de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez