Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF Y PROPIOS
CONSULTA NÚM. 1431 (21/09/2011)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 5.1 Ley 20/1991 Art. 6.2.8º Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 18.1.c) y f) Ley 20/1991 Art. 19.1.2º Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1991 Art. 12 Reglamento gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si de la actividad desarrollada por ES en territorio canario desde octubre de 2010 se deriva la existencia de un establecimiento permanente a efectos del IGIC, y de existir, se confirme el tratamiento descrito con anterioridad a efectos tributarios. (VER TEXTO COMPLETO EN LA CONSULTA)

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- La existencia de dos vendedores de la sociedad ES radicados en las Islas Canarias y facultados para concluir contratos en nombre y por cuenta de la misma y con dependencia de ES para efectuar sus actividades propias, supone que la sociedad ES cuenta con un establecimiento permanente en las Islas Canarias.

Segundo.- Partiendo del carácter de establecido de la sociedad ES y de no establecida de la sociedad UK, las operaciones que realizan en las Islas Canarias, de acuerdo con la descripción aportada por la sociedad consultante en su escrito, son las siguientes:

1º Importación de los bienes en las Islas Canarias por parte de la sociedad UK, en calidad de propietaria de los mismos y sujeto pasivo del IGIC (artículo 21.c) de la Ley 20/1991)

2º Entrega interior de los bienes de la sociedad UK (comitente) a la sociedad ES (comisionista), que actúa en nombre propio y en virtud de un contrato de comisión de venta, lo que constituye una entrega de bienes en el IGIC (artículo 6.2.8º de la Ley 20/1991) cuyo devengo se produce *"en el momento en que el comisionista* (ES) *efectúe la entrega de los respectivos bienes"* (artículo 18.1.c) de la Ley 20/1991), no obstante debe tenerse en cuenta la posibilidad de la existencia de pagos anticipados que devenguen el Impuesto (artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991). En este supuesto, la comisión de venta no implica la existencia de una prestación de servicios en el IGIC.

3º En aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, el sujeto pasivo de la entrega de bienes de UK (empresario o profesional no establecido) a ES (empresario o profesional establecido) es éste último. La base imponible de la entrega de UK a ES está constituida por el total de la contraprestación de la operación sujeta, no obstante no se computará el importe correspondiente a la comisión de venta

(artículo 23.4 de la Ley 20/1991).

4º La entrega de bienes de ES a los clientes finales constituye una operación sujeta al IGIC, que se devengará simultáneamente con la entrega citada en el punto 2º, sin perjuicio de la posibilidad de la existencia de pagos anticipados que devenguen el Impuesto (artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991).

Por último, la sociedad UK, empresario o profesional no establecido, puede ejercer el derecho a la devolución de las cuotas soportadas en su actividad empresarial o profesional en los términos y con los requisitos previstos en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y artículo 12 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.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación con el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El grupo internacional al que pertenece la entidad mercantil consultante ha venido operando en territorio peninsular e islas canarias desde el año 1996 a través de dos sociedades, a saber:

- la sociedad mercantil consultante (en adelante, ES), constituida en España y establecida tanto en territorio peninsular como canario

- Una sociedad constituida en el Reino Unido (en adelante, UK) y con obligaciones fiscales en España

La gama de productos que ES comercializa en el territorio peninsular y canario se divide en dos:

a) Productos destinados a consumidores, (productos de papel "tisue", productos de higiene infantil, etc) que se comercializa a través de grandes superficies, supermercados y tiendas tradicionales (en adelante, Negocio Consumidor)

b) Productos destinados a industrias y colectividades (gama de aseos, gama lugar de trabajo, etc) que se comercializa a través de distribuidores y también se venden directamente a grandes clientes y organismos públicos (en adelante, Negocio Industrias y Colectividades)

Diferencia la consulta la operativa antes del día 8 de octubre de 2010 y con posterioridad

Operativa hasta el día 8 de octubre de 2010

La operativa en Canarias era la siguiente:

1.- ES, propietario de los bienes, enviaba las mercancías desde la Península a Canarias, siendo el importador, procediendo posteriormente a su venta, llevada a cabo a través de una estructura de comisionista, en virtud de la cual la facturación de los productos pasaba de UK al comisionista (ES) y de este último al cliente final.

2.- UK contrataba a la compañía encargada de recoger el producto en la Península y proceder a su transporte a canarias, finalizando bien en las instalaciones del cliente final canario, bien en cualquiera de las instalaciones utilizadas por UK en Canarias con el fin de almacenar los productos que no iban a ser enviados al cliente final hasta un momento posterior.

3. Los productos que no eran enviados directamente a clientes finales, se depositaban en un almacén anejo a una fábrica propiedad de ES y sita en territorio canario, en virtud de un contrato de arrendamiento que tenía por objeto la cesión en exclusiva de un determinado espacio del almacén, suscrito entre UK (arrendatario) y ES (arrendador).

Adicionalmente, ES firmó en el año 1998 un contrato con un operador logístico (en adelante, Operador), con el fin de de que este último procediese al almacenamiento y posterior entrega a clientes finales de la cantidad de productos indicada por ES en cada pedido. El contrato sigue vigente en el momento de presentación del presente escrito.

4.- Como consecuencia de las condiciones de entrega pactadas entre las partes, Incoterm DDP Canarias ("Delivery Duty Paid"), las importaciones de productos en Canarias se realizaban por UK que actuaba como importador, siendo responsable de todos los trámites de despachos de importación ante la Administración Tributaria Canaria, así como del pago de los tributos devengados a la importación.

5.- ES tenía, y, en el momento de presentación del presente escrito, sigue teniendo en nómina, a dos vendedores ubicados en Canarias, uno dedicado al Negocio Consumidor y otro al Negocio de Industrias y Colectividades. Estos vendedores actúan como representantes de ES de cara a los clientes, encontrándose autorizados para concluir en nombre y por cuenta de ES, realizando, entre otras, las siguientes funciones:

- Negocian precios y promociones

-Presentan los nuevos productos y/o las innovaciones

- Intervienen en el proceso de pedidos

- Controlan el cumplimiento de los compromisos adquiridos por los clientes

- Mantienen el departamento de marketing al corriente de la actuación de la competencia en Canarias

- Median entre el cliente y los servicios centrales de ES cuando hay incidencias de cualquier índole (en las entregas, en los pagos, etc.)

- Efectúan las previsiones de venta en Canarias

- Controlan el stock en las islas, deben asegurarse de que no hay riesgo de rotura de stock para las ventas a servir localmente.

Operativa desde el día 8 de octubre de 2010

La finalización del arrendamiento del almacén por parte de UK en Canarias, ha supuesto, según el escrito de consulta, que UK pase a tener la condición de entidad no establecida en Canarias a efectos del IGIC. Teniendo en cuenta esta circunstancia, la operativa del grupo internacional al que pertenece la entidad mercantil consultante es la siguiente:

1. UK, propietario de los bienes, sigue enviando los productos desde la Península hasta Canarias, actuando en dicho territorio como importador y procediendo posteriormente a su venta.

La venta se lleva a cabo a través de una estructura de comisionista, en virtud de la cual la facturación de los productos pasa de UK al comisionista (ES) y de este último al cliente final.

2. Se mantiene las condiciones de entrega Incoterm DDP Canarias ("Delivery Duty Paid"). De este modo, las importaciones continúan realizándose por UK, siendo responsable de todos los trámites de despachos de importación ante la Administración Tributaria Canaria, así como del pago de los tributos devengados a la importación.

3. Mientras una parte de los productos es enviada directamente desde el punto de llegada en Canarias a las instalaciones de los clientes finales de ES, compradores de tales bienes (supermercados, tiendas, industrias, etc.); otra serie de mercancías es objeto de almacenamiento previo a la entrega al cliente final correspondiente. Así, en lo que respecta a los productos que no son enviados directamente a los clientes finales, ES mantiene el contrato suscrito con el Operador que, en su calidad de operador logístico, se encarga de almacenar dichos productos y de entregarlos posteriormente a los clientes finales de acuerdo con las instrucciones recibidas por parte de ES.

4. ES mantiene en nómina a los vendedores indicados en el apartado 5 anterior, que continúan actuando como representante de ES de cara a los clientes finales en Canarias, encontrándose autorizados para concluir contratos en nombre y por cuenta de ES, y conservando, asimismo, las funciones detalladas en el apartado 5 anterior.

Llegados a este punto, la entidad consultante efectúa un pormenorizado análisis de la posición de la Dirección General de Tributo de la Comunidad Autónoma de Canarias en relación al concepto de establecimiento permanente, y de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que resulta ocioso exponer,

Posteriormente, la entidad consultante realiza un análisis del tratamiento a efectos del IGIC de la nueva operativa de las empresas del grupo en Canarias, partiendo de que conforme a lo manifestado UK no se encuentra establecido en Canarias y sí ES. De forma resumida el tratamiento fiscal es el siguiente

1.- Como consecuencia del envío de los bienes de la Península a Canarias, la entrada de los bienes en Canarias tiene la consideración de importación, conforme a lo establecido en el artículo 8.1 de la Ley 20/1991, sujeta y no exenta. En virtud de lo establecido en el artículo 21 de la Ley 20/1991, tendrá la consideración de sujeto pasivo por el hecho imponible importación la entidad UK. Esta entidad podrá solicitar posteriormente la devolución de las cuotas del IGIC satisfechas por la importación de bienes puesto que se trata de un empresario no establecido en Canarias

2.- Teniendo en cuenta la estructura de comisionista, una vez importado los bienes, se producirá dos entregas de bienes, a saber:

a) Entrega de UK a ES, sujeta y no exenta al IGIC con inversión del sujeto pasivo en KCSL con obligación de ésta de auto-repercusión del IGIC correspondiente. En la factura a emitir por KCEL deberá documentar el precio de los bienes al cliente final menos la comisión, sin que quepa repercusión alguna de cuota del IGIC dada la inversión del sujeto pasivo.

b) Entrega de ES al cliente final, sujeta y no exenta al IGIC sin que se den las condiciones de inversión del sujeto pasivo puesto que ES se encuentra establecida en Canarias y, por tanto, con obligación de repercusión de la cuota del IGIC correspondiente.

Ambas entregas deberán documentarse con facturas, la primera, por el precio de venta al cliente final menos la comisión y la segunda por el precio de venta la cliente final. En la primera factura (venta de UK a ES) no se debe incluir repercusión alguna del IGIC, mientras que en la segunda factura (de ES al cliente final), si debe proceder a la repercusión del correspondiente IGIC.

Por otro lado, al realizar las importaciones, UK deberá estar en posesión de un documento justificativo del Valor en Aduana, con el fin de determinar la base imponible del IGIC a la importación correspondiente. Al no existir factura comercial pues la propiedad de los bienes no se transmite, UK deberá emitir las correspondientes facturas pro-forma que documenten las transferencias de bienes realizadas, desde el territorio peninsular con destino a las Islas Canarias.

En relación con las cuotas de IGIC a la importación soportadas por UK, los empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias podrán ejercitar el derecho a la devolución del IGIC que hayan soportado o satisfecho en dicho territorio, mediante el procedimiento especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en tal precepto, que, en caso de UK, afirma el consultante que concurren todos (entidad establecida en un Estado Miembro de la Unión Europea que realiza en la misma, así como en territorio canario, actividades sujetas al IVA/IGIC y, por otro lado, no lleva a cabo en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC distintas de aquellas en las que resulte sujeto pasivo del impuesto su destinatario, ni prestaciones de servicios de transporte/servicios accesorios a los transportes exentos).

Con el fin de obtener, a través del procedimiento regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991, la devolución, de cuotas de IGIC a la importación efectivamente pagadas, se debe aportar, ante el Órgano correspondiente (Administración de Tributos interiores y propios de Tenerife/Las Palmas de Gran Canaria), los documentos justificativos del derecho a la devolución de las referidas cuotas, que, de acuerdo con el artículo 31.1.2° del referido texto legal, consiste en el documento acreditativo del pago del IGIC a la importación (modelo 032).

En conclusión, se consulta si de la actividad desarrollada por ES en territorio canario desde octubre de 2010 se deriva la existencia de un establecimiento permanente a efectos del IGIC, y de existir, se confirme el tratamiento descrito con anterioridad a efectos tributarios.

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

> *"A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.*
> *Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."*

Por su parte, el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 establece que, efectos del IGIC, se entiende por "establecimiento permanente":

"Cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.

En particular, tendrán esta consideración:
a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título."

Sintentizando bastante la doctrina sobre el concepto general de establecimiento permanente, cabe señalar que tres son los elementos que han de concurrir en una localización para que pueda entenderse que constituye un "lugar fijo de negocios":

- En primer lugar, deben existir unos medios afectos a la organización empresarial o profesional en las Islas Canarias, o empleando el lenguaje de la propia Ley 20/1991, un "lugar fijo" donde se encuentren los activos con los que se lleva a cabo la actividad empresarial o profesional.

- En segundo lugar, se requiere una "organización" resultante de la ordenación de los factores materiales y humanos, o de uno de ellos, cuyo objetivo no es otro que el de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expresados en el artículo 5.1 de la propia Ley 20/1991.

- Y en tercer y último lugar, se exige también que la actividad empresarial o profesional esté vinculada al lugar fijo de negocios, o lo que es lo mismo, al establecimiento permanente.

Junto a este concepto general, el artículo 17.Dos incluye una serie de casos especiales de establecimiento permanente, de la que este Centro Directivo quiere destacar que se trata de un *numerus apertus* o lista abierta que no agota el concepto de establecimiento permanente, aunque sí abarca con toda probabilidad, como subraya alguna doctrina, la mayoría de los establecimientos con que puede operar un empresario o profesional.

De acuerdo con la descripción aportada por el consultante, la sociedad ES en las Islas Canarias "*mantiene en nómina a dos vendedores que continúan actuando como representantes de ES de cara a los clientes finales en Canarias, encontrándose autorizados para concluir contratos en nombre y por cuenta de ES y conservando, asimismo, las funciones detalladas en el apartado primero de la presente consulta*". Las funciones detalladas en el apartado primero son las siguientes:

- Negocian precios y promociones

-Presentan los nuevos productos y/o las innovaciones

- Intervienen en el proceso de pedidos

- Controlan el cumplimiento de los compromisos adquiridos por los clientes

- Mantienen el departamento de marketing al corriente de la actuación de la competencia en Canarias

- Median entre el cliente y los servicios centrales de ES cuando hay incidencias de cualquier índole (en las entregas, en los pagos, etc.)

- Efectúan las previsiones de venta en Canarias

- Controlan el stock en las islas, deben asegurarse de que no hay riesgo de rotura de stock para las ventas a servir localmente.

Se desprende de dicha afirmación que la consultante, ES, cuenta con medios humanos propios, vinculados por una relación laboral, en las Islas Canarias, y que entre sus funciones se encuentra la capacidad de contratar en nombre de su empresa (ES). Por otra parte, y ello es un elemento vital, la organización de estos vendedores (verdaderos agentes o representantes) pertenece a la sociedad (ES) de la que dependen, es decir no se trata de una organización empresarial propia de los agentes o representantes (plena autonomía) que impediría caracterizarla como establecimiento permanente. Solo existirá establecimiento permanente si la agencia o representación autorizada a contratar tiene dependencia de ES para efectuar sus actividades propias.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, Sección Primera, sentencia de 8 de septiembre de 2010, se ha pronunciado manifestando que:

> "*… hay que valorar, a efectos del concepto de establecimiento permanente fijado en el artículo 17.1 Regla General, apartado 2º de la Ley 20/1991, el reconocimiento que hace la empresa accionante en la propia demanda de tener un empleado en nómina, con domicilio en Santa Úrsula, carretera de la Corujera (Tenerife), que presta servicios de carácter meramente informativo, tales como tramitar quejas de clientes, resolver conflictos con proveedores, verificar el control de calidad de los productos entregas por los confeccionistas canarios a clientes del archipiélago, realizar estudios de la competencia, etc., pues estas actividades del citado empleado de la recurrente que, según la demanda, se limitan a realizar desplazamientos en Territorio Canario con el fin de desarrollar la labor comercial de poner en contacto a ….. con los clientes canarios y poner en conocimiento de aquélla las necesidades de éstos últimos, careciendo el empleado de capacidad para contratar en nombre y por cuenta de la entidad demandante, vienen, sin embargo, a entrañar unas labores que conllevan un trabajo de clientela de forma necesaria, que va más allá del carácter previo sin vocación de permanencia, incardinándose, por el contrario, en la modalidad del contrato de agencia que tiene por objeto la promoción de los contratos de forma estable y en la que el agente ha de realizar todos aquellos actos preparatorios que sean adecuados para la posterior conclusión del contrato entre el empresario y el tercero, tales como la búsqueda de clientes, inducción para que contrate, colaboración en la propaganda idónea para lograr*

sus ventas, etc., es decir, trabajar la clientela, recogiendo luego las propuestas de contrato de los clientes para transmitirlas al representado, actividad ésta del agente que aun cuando se reduzca a invitar a los clientes para que hagan sus propuestas, sus manifestaciones pueden transformarse más tarde en contenidos del contrato o al menos ser utilizadas para interpretarlo, siendo esta la razón por lo que tal actividad no puede asimilarse a la de un simple nuncio o mensajero, encuadrándose más bien en la de representación, cuyas declaraciones de voluntad vinculan al representado, de ahí que al ser el empleado o agente de la sociedad recurrente en las Islas Canarias un punto de promoción de todos los contratos posibles en nombre y por cuenta del representado, se esté en presencia de un contrato de agencia, al haber una actividad permanente y estable que tiene como característica el elemento de la representación y no, en cambio, una actuación ocasional o esporádica propia de la mediación o corretaje, donde el corredor es libre de desempeñar o no el encargo recibido, tratándose de un contrato unilateral, a diferencia de lo que sucede con la agencia, que al ser un contrato bilateral, impone un determinado obligación de gestión al agente promotor, quien no se limita a indicar la ocasión para concluir el contrato, sino que hace algo más que el mediador en el sentido de tener que influir en la voluntad de los clientes, convenciéndoles para que concluyan el contrato y estando autorizado para recoger las propuestas de contrato de aquéllos a los fines de transmitirlas después al empresario, por lo que en virtud de todo lo expuesto, con especial consideración, además, de que la empresa recurrente en su propaganda publicitaria, designa, entre sus tiendas propias, la de "carretera de la Corujera nº..., 38390 Santa Úrsula-Tenerife , correo electrónico……" (domicilio coincidente con el del empleado de la actora), figurando también la expresión de ser filosofía de ... la de estar cerca antes, durante y después del proceso de decoración, viene de esta forma a perfilarse el concepto de cualquier lugar fijo de negocios que el art. 17.1 Regla general, apartado 2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, reputa como establecimiento permanente donde el sujeto pasivo realiza actividades empresariales o profesionales, dándose, a la vez, la consideración específica de establecimiento permanente contemplada en el apartado 2º a) del nº 1 del citado art. 17, con referencia general a las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, todo lo cual hace improcedente la devolución de las cuotas de IGIC soportadas por la actora durante el año 2006 y que es pretendida en la demanda."

A tenor de esta sentencia, y a mayor abundamiento, teniendo en cuenta que los empleados radicados en las Islas Canarias actúan por nombre y cuenta del consultante, queda clara la existencia de un establecimiento permanente de ES en las Islas Canarias, sin que sea necesario analizar el contrato de almacenamiento que el citado sujeto pasivo mantiene con un operador logístico.

Distinta conclusión se alcanza respecto a UK, sociedad que, a tenor de lo manifestado en el escrito de consulta vinculante, y a partir del cambio de su operativa comercial, no cuenta que ninguno de los elementos enumerados en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 como establecimiento permanente, ni puede considerarse que opera en las Islas Canarias mediante un

"lugar fijo de negocios", si bien es cierto que su actividad se realiza con carácter de permanencia en nuestro territorio.

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

Primero.- La existencia de dos vendedores de la sociedad ES radicados en las Islas Canarias y facultados para concluir contratos en nombre y por cuenta de la misma y con dependencia de ES para efectuar su actividades propias, supone que la sociedad ES cuenta con un establecimiento permanente en las Islas Canarias.

Segundo.- Partiendo del carácter de establecido de la sociedad ES y de no establecida de la sociedad UK, las operaciones que realizan en las Islas Canarias, de acuerdo con la descripción aportada por la sociedad consultante en su escrito, son las siguientes:

1º Importación de los bienes en las Islas Canarias por parte de la sociedad UK, en calidad de propietaria de los mismos y sujeto pasivo del IGIC (artículo 21.c) de la Ley 20/1991)

2º Entrega interior de los bienes de la sociedad UK (comitente) a la sociedad ES (comisionista), que actúa en nombre propio y en virtud de un contrato de comisión de venta, lo que constituye una entrega de bienes en el IGIC (artículo 6.2.8º de la Ley 20/1991) cuyo devengo se produce *"en el momento en que el comisionista* (ES) *efectúe la entrega de los respectivos bienes"* (artículo 18.1.c) de la Ley 20/1991), no obstante debe tenerse en cuenta la posibilidad de la existencia de pagos anticipados que devenguen el Impuesto (artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991). En este supuesto, la comisión de venta no implica la existencia de una prestación de servicios en el IGIC.

3º En aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, el sujeto pasivo de la entrega de bienes de UK (empresario o profesional no establecido) a ES (empresario o profesional establecido) es éste último. La base imponible de la entrega de UK a ES está constituida por el total de la contraprestación de la operación sujeta, no obstante no se computará el importe correspondiente a la comisión de venta (artículo 23.4 de la Ley 20/1991).

4º La entrega de bienes de ES a los clientes finales constituye una operación sujeta al IGIC, que se devengará simultáneamente con la entrega citada en el punto 2º, sin perjuicio de la posibilidad de la existencia de pagos anticipados que devenguen el Impuesto (artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991).

Por último, la sociedad UK, empresario o profesional no establecido, puede ejercer el derecho a la devolución de las cuotas soportadas en su actividad empresarial o profesional en los términos y con los requisitos previstos en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y artículo 12 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.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos

vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 21 de septiembre de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván