CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1668.0 (17/06/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 19.1.1º y 2º.a) Ley 20/1991 Art. 19.3 Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1991 Art. 59.3 Ley 20/1991 Art. segundo Ley 6/2008 Art. 58.1.c) y 3 Reglamento gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

El grupo internacional al que pertenece la entidad mercantil consultante ha venido operando en Canarias a través de dos sociedades: la sociedad mercantil consultante (en adelante, ES), constituida en España y establecida en Canarias y una sociedad constituida en el Reino Unido (en adelante, RU) y no establecida en Canarias.

La operativa mediante la que actuaban era la siguiente:

- RU importaba bienes en Canarias siendo sujeto pasivo y obligado al pago de la cuota del IGIC devengada a la importación.

- RU procedía a la entrega interior de los bienes importados a ES, invirtiéndose en éste la condición de sujeto pasivo.

- ES entregaba los bienes adquiridos a RU a empresarios o profesionales establecidos.

- RU, como empresario o profesional no establecido, solicitaba la devolución de las cuotas del IGIC soportadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

ES se encontraba establecida en Canarias por la existencia de dos vendedores en este territorio autorizados para contratar en nombre y por cuenta de ES. Ha finalizado el contrato con los dos vendedores, por lo que estima que no se encuentra establecida en Canarias por dicha razón. No obstante, ES tiene un contrato suscrito con una entidad mercantil que, en su calidad de operador logístico, se encarga de almacenar los bienes adquiridos por ES a RU y de entregarlos, posteriormente, a los empresarios o profesionales, de acuerdo con las instrucciones recibidas por parte de ES.

La operativa se mantiene inalterada, salvo que se estima que ES no se encuentra establecida.

Con base en todo lo expuesto se consulta si ES se encuentra o no establecido en Canarias, el tratamiento tributario de las operaciones efectuadas por RU y ES y la forma de recuperar las cuotas del IGIC soportadas por RU y ES.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE TEXTO DE LA RESPUESTA.

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 Canarias a través de dos sociedades: la sociedad mercantil consultante (en adelante, ES), constituida en España y establecida en Canarias y una sociedad constituida en el Reino Unido (en adelante, RU) y no establecida en Canarias.

La operativa mediante la que actuaban era la siguiente:

- RU importaba bienes en Canarias siendo sujeto pasivo y obligado al pago de la cuota del IGIC devengada a la importación.

- RU procedía a la entrega interior de los bienes importados a ES, invirtiéndose en éste la condición de sujeto pasivo.

- ES entregaba los bienes adquiridos a RU a empresarios o profesionales establecidos.

- RU, como empresario o profesional no establecido, solicitaba la devolución de las cuotas del IGIC soportadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

ES se encontraba establecida en Canarias por la existencia de dos vendedores en este territorio autorizados para contratar en nombre y por cuenta de ES. Ha finalizado el contrato con los dos vendedores, por lo que estima que no se encuentra establecida en Canarias por dicha razón. No obstante, ES tiene un contrato suscrito con una entidad mercantil que, en su calidad de operador logístico, se encarga de almacenar los bienes adquiridos por ES a RU y de entregarlos, posteriormente, a los empresarios o profesionales, de acuerdo con las instrucciones recibidas por parte de ES.

La operativa se mantiene inalterada, salvo que se estima que ES no se encuentra establecida.

Con base en todo lo expuesto se consulta si ES se encuentra o no establecido en Canarias, el tratamiento tributario de las operaciones efectuadas por RU y ES y la forma de recuperar las cuotas del IGIC soportadas por RU y ES.

SEGUNDO.- Mediante consulta 1431 de 21 de septiembre de 2011, esta Dirección General de Tributos estimó que ES se encontraba establecida, sentando la siguiente doctrina:

"*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*."

Señala el texto de la petición de emisión de consulta presentada que "*desde mayo de 2013, el grupo ha concentrado toda su fuerza de ventas en la península, por lo que ES puso fin a las relaciones laborales mantenidas con los dos vendedores ubicados en las Islas Canarias, habilitados para actuar como representantes de la misma de cara a los clientes, concluyendo contratos en nombre y por cuenta de ésta.*"

La no disposición de representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de ES implica la inexistencia de establecimiento permanente por dicha razón.

No obstante, ES tiene un contrato suscrito con una entidad mercantil que, en su calidad de operador logístico, se encarga de almacenar los bienes adquiridos por ES a RU y de entregarlos, posteriormente, a los empresarios o profesionales, de acuerdo con las instrucciones recibidas por parte de ES. La cuestión es determinar si éste hecho implica que ES dispone de establecimiento permanente en Canarias.

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."*

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

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

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

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

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

El estudio y análisis del concepto general de establecimiento permanente exige examinar, en relación con la consulta planteada, si la actividad de ES en el archipiélago reúne los tres requisitos que exige la Ley 20/1991 para considerarla establecida en las Islas Canarias y que se han expresado anteriormente.

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

Según precisa el texto de la consulta, ES tiene un contrato suscrito con una entidad mercantil que, en su calidad de operador logístico, se encarga de almacenar los bienes adquiridos por ES a RU y de entregarlos, posteriormente, a los empresarios o profesionales, de acuerdo con las instrucciones recibidas por parte de ES.

La cuestión es determinar si el almacenamiento que contrata ES con la compañía logística constituye un lugar fijo de negocio.

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

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

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

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

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

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

Según se desprende del texto de la consulta, la compañía logística que le va a prestar a la sociedad consultante ES el servicio de almacenamiento, no tiene ninguna capacidad para actuar en su nombre y representación. Tampoco tiene facultades para contratar por cuenta de ES, ni para realizar ninguna actividad que le pueda vincular. Únicamente se dedica al mero

almacenamiento y distribución de los productos en territorio canario, según las indicaciones que al efecto le facilita ES.

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

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

C) Actividad vinculada al establecimiento permanente

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

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

TERCERO.- Partiendo que ES no se encuentra establecida en Canarias, analizaremos a continuación la tributación de las operaciones descritas en la consulta, obviando la importación que RU realiza y por la cual tiene la consideración de sujeto pasivo obligado al pago de la cuota devengada.

A) Entrega de bienes efectuada por RU a ES

Esta entrega se encuentra sujeta y no exenta al IGIC.

Puesto que tanto RU como ES no se encuentran establecidas en Canarias, no se producirá la inversión de sujeto pasivo en ES de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 que dispone (el subrayado es nuestro):

"*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."

Por tanto, el sujeto pasivo será RU de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991:

"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."

RU, al disponer de la consideración de sujeto pasivo, tendrá obligación de declarar las cuotas devengadas y, en este sentido, el artículo 59.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"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 del artículo 59.3 de la Ley 20/1991 se encuentra recogido en el artículo 58 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).

El apartado 1.c) del citado artículo 58 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: (...)*

c) Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias 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. 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 que utilicen en el desarrollo de las operaciones interiores citadas anteriormente y 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 otra parte, el apartado 3 del artículo 58 del Reglamento de gestión dispone:

"3. El período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse en la forma y plazos que se establecen a continuación:

a) La autoliquidación ocasional deberá ajustarse al modelo que apruebe el Consejero competente en materia tributaria.

b) El plazo de presentación de la autoliquidación ocasional será el de los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del período de liquidación mensual, salvo que la operación se haya realizado en el mes de julio, en cuyo caso deberá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales de septiembre siguientes, o que la operación se haya realizado en el último período de liquidación mensual del año, en cuyo caso la autoliquidación ocasional deberá presentarse en el mes de enero del año siguiente.

c) Cada autoliquidación ocasional comprenderá todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios devengadas en el mes a que se refiera.

d) El lugar y condiciones de presentación de las autoliquidaciones ocasionales serán determinadas por el Consejero competente en materia tributaria."

Conforme a todo lo expuesto, RU como sujeto pasivo no establecido tendrá obligación de declarar las cuotas del IGIC devengadas a través de las autoliquidaciones ocasionales mensuales (modelo 412). Si durante un mes natural no se ha devengado cuota alguna de IGIC que esté obligado a declarar, la entidad mercantil consultante no tendrá obligación de presentar la autoliquidación ocasional.

B) <u>Entrega de bienes efectuada por ES a empresarios o profesionales establecidos</u>

Esta entrega se encuentra sujeta y no exenta al IGIC y puesto que ES no se encuentra establecida en Canarias se producirá la inversión del sujeto pasivo en los empresarios o profesionales adquirentes establecidos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la

Ley 20/1991. Por tanto, la obligación de declarar la cuota devengada corresponderá al empresario o profesional adquirente.

CUARTO.- Analizada la tributación de las operaciones efectuadas por RU y ES, debemos examinar a continuación la forma de recuperar las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que RU y ES utilizan en las entregas de bienes sujetas y no exentas del IGIC.

A) Recuperación por RU de las cuotas del IGIC soportadas.

Debemos partir del hecho que RU, con la nueva situación, ha pasado de ser un empresario o profesional no establecido a ser un sujeto pasivo no establecido en Canarias.

El artículo 28.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."

Comprobamos que este precepto no diferencia entre sujetos pasivos establecidos o no establecidos en Canarias.

Por otra parte, el artículo 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991 dispone:

"4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:
1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:
a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario."

RU realiza entregas de bienes a ES sujetas y no exentas al IGIC en las que tiene la consideración de sujeto pasivo; por tanto, podrá deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en el desarrollo de tales operaciones como cualquier otro sujeto pasivo establecido en Canarias, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos objetivos, temporales y documentales que se establecen en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

La regulación del ejercicio del derecho a la deducción para un empresario o profesional sujeto pasivo, establecido o no establecido, es básicamente la misma, la diferencia es el medio

para ejercitar la deducción. En efecto, los sujetos pasivos establecidos en Canarias deben ejercitar el derecho a la deducción en las autoliquidaciones periódicas (artículo 33.3 de la Ley 20/1991); sin embargo, los sujetos pasivos no establecidos deben ejercitan el derecho a la deducción en las autoliquidaciones ocasionales (artículo 58.1.c) del Reglamento de gestión visto anteriormente).

Respecto al derecho a la deducción a través de autoliquidaciones ocasionales, debemos efectuar las siguientes consideraciones:

- El período de caducidad de las cuotas del IGIC soportadas por un empresario o profesional sujeto pasivo, establecido o no, es de cuatro años desde el nacimiento del derecho a la deducción (artículo 33.3 de la Ley 20/1991). Ello implica que, por ejemplo, a través de la autoliquidación ocasional correspondiente al mes de mayo se puede ejercer el derecho a la deducción de cuotas de IGIC soportadas en el mes de enero del mismo año, pues no ha caducado el derecho al ejercicio de la deducción.

- Una singularidad de las autoliquidaciones ocasionales es que en el supuesto de dar como resultado un crédito a favor del sujeto pasivo, no cabe la compensación en futuras autoliquidaciones ocasionales, sino la solicitud de devolución mensual (artículo 58.1.c) Reglamento de gestión).

- Con carácter general no cabe presentar una autoliquidación ocasional donde únicamente se haga constar cuotas soportadas objeto de deducción. Es decir, como ya hemos reseñado anteriormente, nace la obligación de presentar la declaración ocasional cuando haya obligación de declarar, por determinados sujetos pasivos, cuotas devengadas; si no existen cuotas devengadas no cabe presentar autoliquidación ocasional. No obstante, y de forma excepcional, cabe presentar la declaración ocasional sin existir cuotas positivas a declarar en el supuesto previsto en el artículo 58.5 del Reglamento de gestión, que dispone lo siguiente:

> *"5. A través de la declaración ocasional se podrá solicitar, por parte de sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, la devolución de las cuotas del citado tributo devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se den las siguientes circunstancias:*
>
> *- Que los bienes o servicios se utilicen exclusivamente en entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas al Impuesto General Indirecto Canario o sujetas al tipo cero.*
>
> *- Que se trate de entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas que den derecho a la deducción de las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en las mismas.*
>
> *- Que no resulte de aplicación lo dispuesto 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."*

Conforme a lo descrito en el escrito de petición de emisión de consulta vinculante, no cabe aplicar a RU la excepción prevista en el artículo 58.5 del Reglamento de gestión.

Respecto a aquellos períodos anual o trimestral en las que la entidad mercantil consultante no es sujeto pasivo del IGIC y no está obligado a presentar autoliquidaciones ocasionales y, por tanto, no puede ejercer el derecho a la deducción, la siguiente cuestión que se plantea es si puede acudir RU al régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en Canarias previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

El artículo 48 de la Ley 20/1991 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 distinto de España, la solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos."

Por otra parte, el artículo segundo de la Ley territorial 6/2008, de 23 de diciembre, de medidas tributarias incentivadoras de la actividad económica (en adelante, Ley 6/2008), 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 período anual o trimestral inmediatamente anteriores.*
>
> *No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un período de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.*
>
> *El plazo para la presentación de las referidas solicitudes será de seis meses, a partir del último día del período a que se refieran."*

Del análisis del artículo 48 de la Ley 20/1991 y del artículo segundo de la Ley 6/2008 se desprende que nada evita que RU consultante pueda acudir a dicha vía para la recuperación de las cuotas del IGIC soportadas. Ahora bien, lo que no cabe es simultanear ambas vías.

Ejemplo 1: En el mes de enero, febrero y marzo RU no ha sido sujeto pasivo por lo que puede acudir a la vía del artículo 48 de la Ley 20/1991 para solicitar la devolución de las cuotas del IGIC soportadas en dicho trimestre.

Debe tenerse en cuenta que si se utiliza la vía prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991, las cuotas del IGIC soportadas en el período anual o trimestral objeto de solicitud de devolución están bajo el amparo del régimen de devolución previsto en el citado precepto y su desarrollo reglamentario. De este modo, las cuotas soportadas objeto de solicitud de devolución no pueden ser objeto de deducción en autoliquidaciones futuras. Igualmente no pueden ser objeto de deducción futura en autoliquidaciones ocasionales las cuotas que han sido rechazadas su devolución por el órgano competente para resolver la solicitud de devolución. Tampoco pueden ser objeto de deducción en autoliquidaciones ocasionales futuras aquellas cuotas del IGIC soportadas en el período de solicitud de devolución que, por razones diversas, no se incluyeron en la solicitud.

Ejemplo 2: En el mes de enero y febrero la entidad consultante no ha sido sujeto pasivo y sí en el mes de marzo. No cabe que presente una solicitud de devolución trimestral conforme al artículo 48 de la Ley 20/1991. La forma de recuperación de las cuotas soportadas es a través de la autoliquidación ocasional relativa al mes de marzo en el que podrá ejercer la deducción de las cuotas soportadas en los mes de enero y febrero.

B) Recuperación por ES de las cuotas del IGIC soportadas.

Debemos partir del hecho que ES ha pasado de tener la consideración de sujeto pasivo establecido en Canarias a disponer de la consideración de empresario o profesional no

establecido en Canarias, por lo que la vía de recuperación de las cuotas del IGIC soportadas es la devolución prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

En la solicitud de devolución que en base al citado artículo 48 pueda efectuar no puede incluir ninguna cuota soportada durante el período en que ES tenía la consideración de sujeto pasivo establecido en Canarias. De tener pendiente de deducción cuotas en la situación descrita, tendrá derecho a solicitar la rectificación de la última autoliquidación periódica presentada, en los términos establecidos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y siempre y cuando no haya caducado el derecho a la deducción.

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, 17 de junio de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván