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 2110 (24/02/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 y 4 Ley 20/1991 Art. 11.2 Ley 20/1991 Art. 19.3 Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1991 Arts. 120 y 121 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, con domicilio fiscal en Península, adquiere a talleres y desguaces de vehículos, y en ocasiones a particulares, todo tipo de piezas de automoción, susceptibles de reutilización (alternadores, arranques, compresores, turbos, catalizadores, llantas de coche, etc.), piezas que en su totalidad envían a la Península para ser objeto de entrega en el mismo estado en que las han adquirido. Esta entrega se ordena con los medios humanos y materiales adscritos a su domicilio fiscal en Península.

La entidad consultante prevé arrendar un bien inmueble con objeto de almacenar los bienes adquiridos para su posterior envío a la Península. Dispone de varias empleados en Canarias encargados de realizar visitas a talleres, desguaces y particulares y que, señala expresamente, "*firmarán y sellarán los albaranes de compra, o en su caso, los contratos de compra*".

Se consulta sobre si se encuentra o no establecida en Canarias, cómo tributan las adquisiciones de los bienes mencionados, en especial sus adquisiciones a particulares, forma de recuperar las cuotas del IGIC soportadas en las adquisiciones de bienes o servicios, y el procedimiento de envío a la Península de las piezas de automoción adquiridas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Un empresario o profesional que no tenga la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en Canarias y que todas las operaciones que realice están no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización, no está establecido en Canarias, aunque cuente con medios materiales y humanos en Canarias que pudieran constituir un establecimiento permanente.

- No se encuentra establecida en Canarias la entidad mercantil consultante que, teniendo

domicilio fiscal en Península, adquiere piezas de automoción en Canarias y las envía a la Península para ser objeto de entrega sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Todo ello con independencia de que cuente en Canarias con un almacén arrendado donde depositar los bienes adquiridos antes de su envío a Península y dos personas que pueden suscribir contratos de compras de las piezas de automoción.

- Las entregas en Canarias de las piezas de automoción efectuadas por talleres y empresas de desguace están, en todo caso, sujetas al IGIC; debiendo la entidad consultante soportar, siempre y cuando no resulte aplicable algún supuesto de exención y la repercusión se ajuste a Derecho, la cuota del IGIC devengada y que debe repercutir el taller o la empresa de desguace en la correspondiente factura que obligatoriamente se ha de emitir en, todo caso.

- Aunque las piezas de automoción que adquiere en Canarias la entidad consultante, serán objeto por ésta de envío a la Península, no será de aplicación la exención prevista en el artículo 11.2 de la Ley 20/1991, porque los bienes adquiridos no constituyen una expedición de carácter comercial.

- La entidad consultante como empresario o profesional no establecido en Canarias podrá solicitar la devolución de las cuotas del IGIC soportadas, a través del régimen de devolución previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

- El envío de los bienes adquiridos a talleres, empresas de desguace y particulares hacía la Península implica la formulación de una declaración de exportación ante la oficina de la Agencia Tributaria Canaria correspondiente al lugar de salida de los bienes. Con las correspondientes adaptaciones, la declaración de exportación se presentará y admitirá en la misma forma y con los requisitos que se fija para la declaración de despacho de importación, el Documento Único Administrativo (DUA).

CONTESTACIÓN NO VINCULANTE

Las adquisiciones de piezas de automoción a particulares están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, siendo sujeto pasivo la entidad consultante, debiendo presentar la autoliquidación de dicho impuesto ante la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma donde la entidad consultante tenga su domicilio fiscal. Dado que no tiene domicilio fiscal en Canarias, no se presentará la autoliquidación ante la Agencia Tributaria Canaria.

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

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante, con domicilio fiscal en Península, adquiere a talleres y desguaces de vehículos, y en ocasiones a particulares, todo tipo de piezas de automoción, susceptibles de reutilización (alternadores, arranques, compresores, turbos, catalizadores, llantas de coche, etc.), piezas que en su totalidad envían a la Península para ser objeto de entrega en el mismo estado en que las han adquirido. Esta entrega se ordena con los medios humanos y materiales adscritos a su domicilio fiscal en Península.

La entidad consultante prevé arrendar un bien inmueble con objeto de almacenar los bienes adquiridos para su posterior envío a la Península. Dispone de varias empleados en Canarias encargados de realizar visitas a talleres, desguaces y particulares y que, señala expresamente, "*firmarán y sellarán los albaranes de compra, o en su caso, los contratos de compra*".

Se consulta sobre si se encuentra o no establecida en Canarias, cómo tributan las adquisiciones de los bienes mencionados, en especial sus adquisiciones a particulares, forma de recuperar las cuotas del IGIC soportadas en las adquisiciones de bienes o servicios, y el procedimiento de envío a la Península de las piezas de automoción adquiridas.

SEGUNDO.- La entidad consultante, con domicilio fiscal en Península, se limita a adquirir en Canarias piezas de automoción a talleres, desguaces de vehículos y, en ocasiones, a particulares, susceptibles de reutilización, a su almacenaje y posterior envío a la Península para proceder a la venta de las citadas piezas en éste último territorio.

En lo que respecta a la primera pregunta planteada, ya adelantamos que con esta forma de actuación, la entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias, siendo indiferente que los medios materiales (almacén arrendado que sirve para depositar las piezas de automoción adquiridas) y humanos (empleados con capacidad de compra) que dispone en el territorio de aplicación del IGIC, constituyan o no un establecimiento permanente, o que tales medios intervengan o no en la realización de las entregas de las piezas de automoción no sujetas al IGIC, por entenderse que se entregan en la Península y, por tanto, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991, regulador de la consideración de establecido en el territorio de aplicación del IGIC, dispone:

"*3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.*

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."

Del contenido de este precepto, se desprende que:

- Si la sede de la actividad económica (o domicilio fiscal) de un empresario o profesional se encuentra en Canarias, está establecido en todo caso en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia del territorio donde se localice la entrega o la prestación de servicios que realice, o si interviene o no en dichas operaciones.

- Si dispone de un establecimiento permanente en Canarias, el empresario o profesional se encontraría establecido en el territorio de aplicación del IGIC, siempre y cuando intervenga dicho establecimiento en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC.

- Si un establecimiento permanente no interviene en una entrega de bien o en una prestación de servicios sujeta al IGIC, el empresario o profesional titular del establecimiento permanente que entrega el bien o presta el servicio no se encontraría, respecto a esta operación, establecido en Canarias.

TERCERO.- Corresponde a continuación responder a la segunda pregunta realizada, relativa a la consulta de cómo tributan las adquisiciones de piezas de automoción de vehículos que realiza la entidad consultante, diferenciando dos ámbitos:

A) <u>Adquisiciones a talleres y empresas de desguaces</u>.

El número 1 del artículo 4 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible por operaciones interiores, dispone:

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

Los números 1 y 2 del artículo 5 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de actividades empresariales o profesionales, dispone:

"1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren el apartado 2º del número 2, y las letras a) y b) del número 4 de este artículo. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto General Indirecto Canario.

2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1°. Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.

2°. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

3. La habitualidad podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

Se presumirá la habitualidad:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

(...)

6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

(...)"

Por otra parte, el artículo 6 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de entrega de bienes, dispone en su número 1 lo siguiente:

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

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

El artículo 16 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las entregas de bienes, recoge en su número Uno la siguiente regla general de localización:

"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio."

Por último, el artículo 20 de la Ley 20/1991, regulador de la repercusión del Impuesto, dispone en número Uno lo siguiente:

"*Uno. La repercusión del Impuesto se ajustará a los siguientes requisitos:*

1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

2. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este número las operaciones que se determinen reglamentariamente.

3. La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.

(...)"

Partiendo del carácter de empresarios o profesionales de los talleres y empresas de desguace, de que las piezas de automoción están integradas en su patrimonio empresarial o

profesional, de que las entregas de las citadas piezas se entienden efectuadas en el ámbito del ejercicio de su actividad empresarial o profesional, ya se traten de operaciones que realizan de forma habitual u ocasional, y de que, presumimos, se realizan a título oneroso; las entregas en Canarias de las piezas de automoción efectuadas por talleres y empresas de desguace están en todo caso, sujetas al IGIC; debiendo la entidad consultante soportar, siempre y cuando se ajuste a Derecho y no sea aplicable un supuesto de exención, la cuota del IGIC devengada y que debe repercutir el taller o la empresa de desguace en la correspondiente factura que obligatoriamente se ha de emitir.

El artículo 11 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones relativas a exportaciones, dispone en su número 2:

"*Están exentas:*

(...)

2. Las entregas de los bienes, enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien exportados definitivamente, a Terceros Países por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.

(...)"

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se contiene en el artículo 14.2 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dicta normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, que dispone:

"*Están exentas del Impuesto las siguientes operaciones:*

(...)

2. Las entregas de los bienes enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o bien exportados definitivamente a Países terceros por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste, cuando se cumplan las condiciones y requisitos señalados a continuación.

La exención establecida en este número 2 no comprende las entregas de bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado del adquirente.

Los requisitos que condicionan la exención son, en cada caso, los siguientes:

1º. Expediciones de carácter comercial.

Cuando los bienes objeto de las entregas constituyan una expedición comercial:

a) El adquirente o tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste, deberá entregar al proveedor un acuse de recibo de los bienes en el momento en que sean puestos a disposición de aquéllos.

b) Los bienes deberán salir efectivamente del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de la puesta a disposición de los mismos, entendiéndose producida la salida cuando así lo establezca la legislación aplicable.

c) Las declaraciones de envío al territorio peninsular español, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o de exportación a Países terceros se cumplimentarán por el proveedor y se presentarán en la Oficina gestora por el adquirente o por el tercero que haya actuado en su nombre y por su cuenta, quienes, en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de la salida de los bienes, remitirán al proveedor el duplicado de las declaraciones con la diligencia de la citada Oficina que acredite dicha salida.

El incumplimiento de los plazos señalados en las letras b) y c) anteriores determinará la obligación del proveedor de liquidar el Impuesto correspondiente a la operación.

d) El proveedor deberá conservar a disposición de la Administración la documentación indicada en el número 1 anterior.

(...)"

La aplicación de este supuesto de exención está condicionada a un conjunto de requisitos objetivos, formales y temporales, debiéndose destacar los siguientes a los efectos de la resolución de la presente consulta:

- La adquisición de los bienes por parte de la entidad consultante debe constituir una expedición comercial.

- La declaración de exportación debe ser cumplimentarán por el proveedor (taller, empresa de desguace) y se presentarán ante la Agencia Tributaria Canaria por el adquirente (la entidad consultante).

Pues bien, la forma de actuación de la entidad consultante impide que las adquisiciones que realiza, pudieran constituir una expedición comercial. En efecto, adquiere distintas piezas de automoción a distintos talleres y empresas de desguace, los deposita en un local del cual es arrendatario y periódicamente los remite a la Península, presumiblemente mezclados con independencia de quién han sido los proveedores, no existiendo un control por parte de éstos del proceso de salida hacia fuera de Canarias: recordemos que el proveedor es el obligado a

presentar la declaración de exportación, lógicamente solo de los bienes que ha transmitido a la entidad consultante.

No constituyendo una expedición comercial, resulta inaplicable la exención prevista en el artículo 12.2 de la Ley 20/1991.

B) Adquisiciones a particulares.

Esta Comunidad Autónoma no es competente para emitir consulta tributaria en el ámbito del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), correspondiendo a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública su emisión. No obstante, y con carácter de mera información y con el objeto de no dejar incompleta la debida contestación, señalamos lo siguiente sin que tenga naturaleza de consulta vinculante:

Una transmisión de un bien a título oneroso por un acto "*inter vivos*", puede constituir el hecho imponible de dos impuestos indirectos vigentes en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, el IGIC y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante, TPO) del ITPAJD, tal y como se desprende del artículo 4.1 de la Ley 20/1991 y del artículo 7.1.A) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, TRITPAJD).

"Artículo 4º.- Hecho imponible

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

"Artículo 7. Hecho imponible

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas".

Ahora bien, esta aparente igualdad de hechos imponibles, que conllevaría un doble gravamen por una misma transmisión, se soluciona por el legislador estableciendo la incompatibilidad entre ambas figuras impositivas, de manera que, ante un mismo acto, sólo puede devengarse una de ellas, tal y como se recoge en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991 y 7.5 del TRITPAJD.

"Artículo 4.- Hecho imponible

(...)

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

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

"Artículo 7. Hecho imponible

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando goce de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido".

Téngase en cuenta, que las referencias que en el TRITPAJD se realizan al Impuesto sobre el Valor Añadido, han de entenderse realizadas al IGIC, a tenor de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del citado texto normativo:

"Las referencias que contiene la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderán hechas al Impuesto General Indirecto Canario, en el ámbito de su aplicación".

En virtud de todo lo expuesto, podemos determinar lo siguiente:

- La transmisión onerosa de bienes efectuada por un empresario o profesional de bienes muebles integrados en su patrimonio empresarial o profesional, estará sujeta al IGIC y no sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD.

- La transmisión onerosa de bienes efectuada por un particular o por un empresario o profesional de bienes no integrados en su patrimonio empresarial o profesional, estará sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD.

En las transmisiones de bienes o derechos sujetas a la modalidad TPO del ITPAJD, el sujeto pasivo es siempre el comprador (en este caso, la entidad consultante), tal y como dispone el artículo 8.a) del TRITPAJD:

> "*Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrato:*
>
> *A) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere."*

El ITPAJD se trata de un tributo cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas, existiendo unas reglas de determinación de a qué Comunidad Autónoma corresponde el rendimiento; de esta forma, el artículo 33 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009), regulador del alcance de la cesión y puntos de conexión en el ITPAJD, dispone en su apartado 2.C).3º lo siguiente:

> "*2. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con los puntos de conexión que a continuación se enumeran:*
>
> *(...)*
>
> *C) Cuando el acto o documento no motive liquidación ni por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ni tampoco por la modalidad de operaciones societarias, el rendimiento se atribuirá aplicando las reglas que figuran a continuación en función de la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes a que se refiera:*
>
> *(...)*
>
> *3.ª Cuando comprenda transmisión de bienes muebles, semovientes o créditos, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, a la Comunidad Autónoma donde el adquirente tenga su residencia habitual si es persona física o su domicilio fiscal si es persona jurídica.*
>
> *(...)*"

Puesto que el adquirente (la entidad consultante) no tiene domicilio fiscal en Canarias, no está obligado, como sujeto pasivo, a autoliquidar ante la Agencia Tributaria Canaria las cuotas devengadas del ITPAJD, sino ante la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma donde radica su domicilio fiscal, aplicando el tipo impositivo aprobado por dicha Comunidad Autónoma para la transmisión onerosa de bienes muebles; caso de que dicha Comunidad Autónoma no lo haya aprobado, en el ejercicio de las competencias legislativas atribuidas por el Estado, el tipo aplicable será el previsto en el artículo 11.1.a) del TRITPAJD; es decir, el 4 por ciento.

CUARTO.- La tercera pregunta planteada es la relativa a cómo recupera las cuotas del IGIC soportadas (alquiler del almacén, adquisiciones de piezas de automoción a otros empresarios, etc.).

La contestación que debe darse ha de partir de los siguientes hechos:

- La entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias.

- No realiza operaciones sujetas al IGIC.

- Los bienes o servicios adquiridos se utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas al IGIC (entregas en la Península de las piezas de automoción previamente adquiridas en Canarias).

El artículo 48 de la Ley 20/1991, regulador de la devolución a personas no establecidas en Canarias, dispone lo siguiente:

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, incluida la carga impositiva implícita, realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera su solicitud.

2. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere el número anterior:

1º.- Que las personas o entidades que pretendan ejercitarlo estén establecidas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea o en Terceros Países siempre que, en este último caso, se acredite la reciprocidad en favor de los empresarios y profesionales establecidos en España.

2º.- Que realicen en dichos territorios actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo.

La realización de dichas actividades deberá acreditarse en la forma que se determine reglamentariamente.

3º.- Que durante el periodo a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario distintas de las que a continuación se relacionan:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Entre otros requisitos, se exige que durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario distintas de las que a continuación se relacionan:

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

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

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

Si por el contrario, realizara operaciones sujetas al Impuesto pero, por ser un empresario o profesional no establecido, se produjera la inversión del sujeto pasivo, no estaría sujeto a las obligaciones correspondientes a los sujetos pasivos del IGIC, entre ellas la presentación de autoliquidaciones periódicas que es vehículo normal para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas. Para mantener la neutralidad del Impuesto en el tratamiento de éste tipo de empresarios o profesionales, el artículo 48 de la Ley 20/1991 establece el mecanismo de la devolución.

Si el empresario o profesional no establecido no realiza ningún tipo de operación sujeta al Impuesto, pero las cuotas soportadas de IGIC están relacionadas con operaciones realizadas fuera de las Islas Canarias (y por tanto, no sujetas al IGIC) que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias, también tiene a su alcance el derecho a la devolución a que se refiere el artículo 48 de la Ley 20/1991. De esta manera, el artículo 48 citado reconoce, en su número 3, como destino de los bienes o servicios cuya solicitud de devolución se solicita, la realización de operaciones a que se refiere el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, es decir, aquellas que permiten su deducción a los sujetos pasivos del IGIC por tratarse de operaciones "*…realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta. Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias".*

En definitiva, la no realización de operaciones sujetas al IGIC por un empresario o profesional no establecido, no supone el incumplimiento del requisito que exige el artículo 48 de la Ley 20/1991 que, durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicioss sujetas al IGIC distintas de las que han señalados anteriormente.

Por tanto, la entidad consultante podrá solicitar la devolución de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en la realización de las entregas de piezas de automoción no sujetas al IGIC, siempre que de estar sujetas a dicho

tributo hubieran dado derecho a la deducción. Todo ello, sin perjuicio del cumplimiento del resto de los requisitos legales y reglamentarios inherentes al derecho a la devolución.

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

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

> *"A los efectos de lo establecido en el artículo 48 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al periodo anual o trimestral inmediatamente anteriores.*
>
> *No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un periodo de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.*
>
> *El plazo para la presentación de las referidas solicitudes se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran.*
>
> *Se autoriza a la consejería competente en materia tributaria a modificar el plazo de presentación."*

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

> "*c) El plazo para la presentación de las referidas solicitudes se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran*."

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

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

Por último, siendo la entidad mercantil consultante un empresario o profesional establecido en un Estado miembro de la Unión Europea (España), la solicitud deberá

presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que esté establecido, en este caso a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

QUINTO.- La última cuestión planteada por la entidad consultante es la relativa al procedimiento de envío a la Península de las piezas de automoción adquiridas.

Los artículos 120 y 121 del Reglamento de gestión disponen:

"Artículo 120.- Obligación de presentar declaración.

1. La salida de bienes fuera del territorio de las Islas Canarias quedará sometida a la presentación de despacho de los mismos ante la Administración Tributaria Canaria, así como a la formulación de una declaración de exportación ante la oficina de dicha Administración correspondiente al lugar de salida de aquellos.

2. Asimismo, la persona responsable de la salida de los bienes está obligada a la presentación, con carácter previo a la citada salida, de una declaración de carga, sujeta al modelo aprobado por el Consejero competente en materia tributaria.

3. La declaración de exportación se presentará y admitirá en la forma y con los requisitos que se fijan en el presente Título para la presentación de la declaración de despacho de importación con las adaptaciones correspondientes en razón de la naturaleza de la operación de exportación, admitiéndose igualmente el reconocimiento y la extracción de muestras previas y la rectificación y anulación de las declaraciones, debiendo observarse las normas específicas que se contienen en los artículos siguientes.

4. Sin perjuicio de los envíos por carta y paquetes postales, que se regirán por sus disposiciones específicas, no serán objeto de declaración escrita los bienes exportados con fines no comerciales así como los de escaso valor.

Artículo 121.- Documentos que deben unirse a la declaración.

Junto con la declaración de exportación se presentarán los siguientes documentos:

a) Factura comercial, o declaración relativa al valor.

b) Los documentos relativos al transporte.

c) En su caso, los relativos al régimen de importación precedente."

El apartado 3 del artículo 120 del Reglamento de gestión dispone que la declaración de exportación se presentará y admitirá en la misma forma y con los requisitos que se fija para la declaración de despacho de importación, con las adaptaciones correspondientes en razón de la naturaleza de la operación de exportación.

El artículo 89.2 del Reglamento de gestión dispone que la declaración de importación deberá presentarse mediante el Documento Único Administrativo (DUA), aprobado por el

Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993 ("DOCE" nº L253, de 11.10.93), conforme a las instrucciones que al efecto apruebe el órgano estatal competente.

Actualmente tales instrucciones se encuentran contempladas en la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

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

- Un empresario o profesional que no tenga la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en Canarias y que todas las operaciones que realice están no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización, no está establecido en Canarias, aunque cuente con medios materiales y humanos en Canarias que pudieran constituir un establecimiento permanente.

- No se encuentra establecida en Canarias la entidad mercantil consultante que, teniendo domicilio fiscal en Península, adquiere piezas de automoción en Canarias y las envía a la Península para ser objeto de entrega sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Todo ello con independencia de que cuente en Canarias con un almacén arrendado donde depositar los bienes adquiridos antes de su envío a Península y dos personas que pueden suscribir contratos de compras de las piezas de automoción.

- Las entregas en Canarias de las piezas de automoción efectuadas por talleres y empresas de desguace están, en todo caso, sujetas al IGIC; debiendo la entidad consultante soportar, siempre y cuando no resulte aplicable algún supuesto de exención y la repercusión se ajuste a Derecho, la cuota del IGIC devengada y que debe repercutir el taller o la empresa de desguace en la correspondiente factura que obligatoriamente se ha de emitir en, todo caso.

- Aunque las piezas de automoción que adquiere en Canarias la entidad consultante, serán objeto por ésta de envío a la Península, no será de aplicación la exención prevista en el artículo 11.2 de la Ley 20/1991, porque los bienes adquiridos no constituyen una expedición de carácter comercial.

- La entidad consultante como empresario o profesional no establecido en Canarias podrá solicitar la devolución de las cuotas del IGIC soportadas, a través del régimen de devolución previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

- El envío de los bienes adquiridos a talleres, empresas de desguace y particulares hacía la Península implica la formulación de una declaración de exportación ante la oficina de la Agencia Tributaria Canaria correspondiente al lugar de salida de los bienes. Con las correspondientes adaptaciones, la declaración de exportación se presentará y admitirá en la misma forma y con los requisitos que se fija para la declaración de despacho de importación, el Documento Único Administrativo (DUA).

SÉPTIMO.- Como mera información sin que tenga carácter vinculante, es criterio de este centro directivo que las adquisiciones de piezas de automoción a particulares están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, siendo sujeto pasivo la entidad consultante, debiendo presentar la autoliquidación de dicho impuesto ante la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma donde la entidad consultante tenga su domicilio fiscal. Dado que no tiene domicilio fiscal en Canarias, no se presentará la autoliquidación ante la Agencia Tributaria Canaria.

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, 24 de febrero de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García