Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.a) Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

El Grupo de entidades en el que está la sociedad consultante realiza su actividad económica en el sector de productos de gran consumo y alimenticios. Para el desarrollo de su actividad, el Grupo cuenta con un gran número de empresas a nivel mundial y lleva a cabo, según detalla el escrito de consulta, la siguiente operativa:

- La sociedad A es una entidad suiza y, dentro del Grupo, es la responsable de las decisiones estratégicas del propio Grupo en Europa Occidental respecto a las actividades de fabricación, importación, exportación, compra, venta, distribución, empaquetado y transformación de un conjunto de productos. Esta sociedad asimismo es la licenciataria de las marcas comerciales, patentes, derechos de reproducción, propiedad intelectual y demás activos inmateriales del Grupo con relación a los productos de gran consumo y alimenticios. La sociedad no opera en España a través de ningún establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

- La sociedad B es una entidad constituida y residente fiscal en España y se dedica a la comercialización en España de productos de gran consumo y alimenticios propiedad de la sociedad A.

Conviene precisar que la sociedad A, como licenciataria de determinadas marcas, desarrolla todas las funciones relevantes asumiendo la mayor parte de los riesgos asociados al negocio del Grupo en Europa Occidental y, a su vez, es la responsable, según insiste la consultante, de la planificación estratégica del negocio en Europa Occidental y en los mercados locales. En concreto, de acuerdo con las condiciones establecidas en el contrato firmado entre las sociedades A y B (el "Contrato de Comisionista"), la sociedad B es la comercializadora en España de los productos del Grupo actuando en estas ventas siempre en nombre propio pero por cuenta de la sociedad A; o lo que es lo mismo, las ventas que realiza la sociedad B de los productos del Grupo a los clientes en España no las hace en nombre propio y por cuenta propia, sino que las efectúa siempre en nombre propio, pero por cuenta de la sociedad A.

La sociedad A emplea, para el desarrollo de su actividad, los activos habituales y necesarios para el funcionamiento de una sede de dirección regional (en Ginebra tiene edificio, instalaciones, mobiliario y equipos) y, según puntualiza la consultante, no posee en Canarias ningún edificio o equipo. Lo que sí tiene la sociedad es licencia para la utilización del activo inmaterial de mayor valor, sus marcas y en general elementos de propiedad industrial, las cuales tienen que ser mantenidas, renovadas y actualizadas de manera regular para que conserven su valor. Por su parte, la función principal de la sociedad B es la comercialización de los productos, comercialización que, como se ha dicho, desarrolla en nombre propio y por cuenta de la sociedad A.

En este sentido, conviene dejar constancia que la sociedad A es propietaria de los productos y mercancías hasta la venta de las mismos al cliente final, y que en España esta sociedad no tiene

ningún tipo de presencia física ni cuenta con inmovilizado alguno ni con medios humanos. La sociedad B, por otra parte, es la que emplea activos limitados a sus actividades comerciales, cuenta con un inmovilizado material necesario para el desarrollo de esta actividad y, además, con una plantilla de trabajadores, algunos de ellos residentes en Canarias, que están dedicados fundamentalmente al desarrollo de estas labores comerciales.

Interesa igualmente poner de manifiesto que el modo de proceder de estas dos sociedades en Canarias es el siguiente:

1º) La sociedad A importa en el archipiélago los productos terminados, siendo ella misma la destinataria de esta importación. Estos productos que ha importado los ubica en un almacén de una sociedad española, sin que la sociedad A tenga en ese almacén un espacio físico determinado. De este modo, por estas operaciones, la sociedad A es importadora y destinataria de los productos, a la vez que recibe unos servicios de almacenamiento de una sociedad española que cuenta con almacenes en las Islas por la que le factura por esos servicios de almacenamiento que le haya prestado.

2º) La sociedad B es la encargada de comercializar en las islas los productos de la sociedad A, al igual que en el resto de España, haciéndolo en nombre propio pero por cuenta de ella, por lo que, jurídicamente, se producen dos operaciones diferenciadas: de un lado, la entrega de bienes de la sociedad A a la sociedad B, y, de otro, la entrega -subsiguiente e inmediata- de la sociedad B al tercero adquirente de los bienes.

En todo caso, conviene insistir en que la sociedad A es quien exporta los productos terminados a Canarias y es, a su vez, la destinataria de las importaciones. Una vez importados, los productos los conserva y almacena hasta su venta a terceros por medio de un comisionista que actúa en nombre propio y por cuenta ajena. Las ventas de estos productos, a efectos del IGIC, consisten en entregas interiores de bienes a favor del comisionista español, la sociedad B, que actúa en todas estas operaciones empresariales, según se ha dicho, en nombre propio y por cuenta de las sociedad A.

Debe resaltarse igualmente que la sociedad A no opera en España a través de establecimiento permanente a los efectos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Por eso, para las operaciones de almacenamiento en territorio canario y su posterior venta, la sociedad necesita de los servicios logísticos que le presta una entidad española.

Con vista de estos antecedentes, la entidad consultante quiere saber si la sociedad A actúa o no en las Islas Canarias como una entidad establecida a efectos del IGIC. Concretamente, consulta si la capacidad de almacenamiento y distribución implica en sí misma una utilización de suficientes medios materiales, de forma permanente, para poder constituir un lugar fijo de negocios a efectos del Impuesto, sin que sea necesaria a estos efectos la existencia de medios humanos propios para que pueda entenderse que la sociedad opera en el archipiélago a través de un establecimiento permanente.

Por supuesto, esta cuestión es esencial en cuanto al régimen jurídico aplicable a las actividades realizadas por la entidad suiza en la medida en que, una vez importados los bienes en el territorio de aplicación del IGIC, la posterior entrega de los mismos realizada por el importador tiene la consideración de operación interior sujeta al impuesto. Desde esta perspectiva, las ventas de la

sociedad A al comisionista español (sociedad B) realizadas en las islas constituyen operaciones interiores sujetas al IGIC, pero el sujeto pasivo del Impuesto por esta operación varía en función de si el vendedor actúa o no en dicho territorio como un empresario o profesional establecido a efectos del IGIC. Por eso, lo que la sociedad consulta, en definitiva, es si la sociedad A, a efectos del IGIC, actúa o no por medio de un establecimiento permanente en las islas respecto de las entregas de bienes realizadas a favor del comisionista español, sociedad B.

En el caso de que se entienda que la sociedad actúa por medio de establecimiento permanente, se consulta también cuál es el criterio que debe seguirse para determinar si existe una intervención propia del establecimiento permanente en las operaciones que realice, y si la expedición de una factura con el número de identificación a efectos del IGIC en Canarias o, en su caso, la consignación de la dirección del almacén en el archipiélago, sería suficiente para considerar que el establecimiento permanente ha intervenido en la entrega de bienes.

Si se entiende, por el contrario, que la sociedad no actúa por medio de establecimiento permanente, se desea conocer también si el hecho de tener un contrato de arrendamiento específico sobre un almacén es suficiente para considerar que la entidad está, a efectos de IGIC, establecida en Canarias. Además, se solicita aclaración sobre el procedimiento de devolución de las cuotas soportadas por la sociedad como consecuencia de la importación de los bienes introducidos en Canarias.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Que la sociedad A no se encuentra establecida en Canarias, por no disponer en las islas de establecimiento permanente, puesto que no es propietaria de ningún local en el archipiélago, ni cuenta con ningún medio humano ni con una red de agentes autorizados que intervengan en la distribución de los productos en nuestra Comunidad, razón por la cual necesita de los servicios logísticos de una entidad para el almacenamiento de los productos en territorio canario, siendo, a estos efectos, indiferente el que la sociedad A disponga o no de un espacio físico determinado en el almacén de la entidad logística.

Segundo.- Que la sociedad A sea arrendataria de un bien inmueble no es por si mismo suficiente para entender que está establecida en Canarias, ya que la Ley 20/1991 requiere, para que la sociedad tenga esta consideración, el que disponga además de una estructura apta desde la que se realice las operaciones empresariales, cosa que, como se ha dicho, no existe en el supuesto consultado, ya que la sociedad no tiene en las islas una organización capaz de realizar de forma autónoma la actividad empresarial respecto de la casa matriz.

Tercero.- Que la sociedad consultante, al no estar establecida en el archipiélago, no es sujeto pasivo del IGIC y no está obligada a cumplir ninguna de las obligaciones del artículo 59 de la Ley 20/1991.

Cuarto.- Que la sociedad consultante puede recuperar las cuotas del IGIC devengadas y soportadas de acuerdo con el régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en

las Islas Canarias del artículo 48 de la Ley 20/1991.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 de entidades en el que está la sociedad consultante realiza su actividad económica en el sector de productos de gran consumo y alimenticios. Para el desarrollo de su actividad, el Grupo cuenta con un gran número de empresas a nivel mundial y lleva a cabo, según detalla el escrito de consulta, la siguiente operativa:

- La sociedad A es una entidad suiza y, dentro del Grupo, es la responsable de las decisiones estratégicas del propio Grupo en Europa Occidental respecto a las actividades de fabricación, importación, exportación, compra, venta, distribución, empaquetado y transformación de un conjunto de productos. Esta sociedad asimismo es la licenciataria de las marcas comerciales, patentes, derechos de reproducción, propiedad intelectual y demás activos inmateriales del Grupo con relación a los productos de gran consumo y alimenticios. La sociedad no opera en España a través de ningún establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

- La sociedad B es una entidad constituida y residente fiscal en España y se dedica a la comercialización en España de productos de gran consumo y alimenticios propiedad de la sociedad A.

Conviene precisar que la sociedad A, como licenciataria de determinadas marcas, desarrolla todas las funciones relevantes asumiendo la mayor parte de los riesgos asociados al negocio del Grupo en Europa Occidental y, a su vez, es la responsable, según insiste la consultante, de la planificación estratégica del negocio en Europa Occidental y en los mercados locales. En concreto, de acuerdo con las condiciones establecidas en el contrato firmado entre las sociedades A y B (el "Contrato de Comisionista"), la sociedad B es la comercializadora en España de los productos del Grupo actuando en estas ventas siempre en nombre propio pero por cuenta de la sociedad A; o lo que es lo mismo, las ventas que realiza la sociedad B de los productos del Grupo a los clientes en España no las hace en nombre propio y por cuenta propia, sino que las efectúa siempre en nombre propio, pero por cuenta de la sociedad A.

La sociedad A emplea, para el desarrollo de su actividad, los activos habituales y necesarios para el funcionamiento de una sede de dirección regional (en Ginebra tiene edificio, instalaciones, mobiliario y equipos) y, según puntualiza la consultante, no posee en Canarias ningún edificio o equipo. Lo que sí tiene la sociedad es licencia para la utilización del activo inmaterial de mayor valor, sus marcas y en general elementos de propiedad industrial, las cuales tienen que ser mantenidas, renovadas y actualizadas de manera regular para que conserven su valor. Por su parte, la función principal de la sociedad B es la comercialización de los productos,

comercialización que, como se ha dicho, desarrolla en nombre propio y por cuenta de la sociedad A.

En este sentido, conviene dejar constancia que la sociedad A es propietaria de los productos y mercancías hasta la venta de las mismos al cliente final, y que en España esta sociedad no tiene ningún tipo de presencia física ni cuenta con inmovilizado alguno ni con medios humanos. La sociedad B, por otra parte, es la que emplea activos limitados a sus actividades comerciales, cuenta con un inmovilizado material necesario para el desarrollo de esta actividad y, además, con una plantilla de trabajadores, algunos de ellos residentes en Canarias, que están dedicados fundamentalmente al desarrollo de estas labores comerciales.

Interesa igualmente poner de manifiesto que el modo de proceder de estas dos sociedades en Canarias es el siguiente:

1º) La sociedad A importa en el archipiélago los productos terminados, siendo ella misma la destinataria de esta importación. Estos productos que ha importado los ubica en un almacén de una sociedad española, sin que la sociedad A tenga en ese almacén un espacio físico determinado. De este modo, por estas operaciones, la sociedad A es importadora y destinataria de los productos, a la vez que recibe unos servicios de almacenamiento de una sociedad española que cuenta con almacenes en las Islas por la que le factura por esos servicios de almacenamiento que le haya prestado.

2º) La sociedad B es la encargada de comercializar en las islas los productos de la sociedad A, al igual que en el resto de España, haciéndolo en nombre propio pero por cuenta de ella, por lo que, jurídicamente, se producen dos operaciones diferenciadas: de un lado, la entrega de bienes de la sociedad A a la sociedad B, y, de otro, la entrega -subsiguiente e inmediata- de la sociedad B al tercero adquirente de los bienes.

En todo caso, conviene insistir en que la sociedad A es quien exporta los productos terminados a Canarias y es, a su vez, la destinataria de las importaciones. Una vez importados, los productos los conserva y almacena hasta su venta a terceros por medio de un comisionista que actúa en nombre propio y por cuenta ajena. Las ventas de estos productos, a efectos del IGIC, consisten en entregas interiores de bienes a favor del comisionista español, la sociedad B, que actúa en todas estas operaciones empresariales, según se ha dicho, en nombre propio y por cuenta de las sociedad A.

Debe resaltarse igualmente que la sociedad A no opera en España a través de establecimiento permanente a los efectos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Por eso, para las operaciones de almacenamiento en territorio canario y su posterior venta, la sociedad necesita de los servicios logísticos que le presta una entidad española.

Con vista de estos antecedentes, la entidad consultante quiere saber si la sociedad A actúa o no en las Islas Canarias como una entidad establecida a efectos del IGIC. Concretamente, consulta si la capacidad de almacenamiento y distribución implica en sí misma una utilización de suficientes medios materiales, de forma permanente, para poder constituir un lugar fijo de

negocios a efectos del Impuesto, sin que sea necesaria a estos efectos la existencia de medios humanos propios para que pueda entenderse que la sociedad opera en el archipiélago a través de un establecimiento permanente.

Por supuesto, esta cuestión es esencial en cuanto al régimen jurídico aplicable a las actividades realizadas por la entidad suiza en la medida en que, una vez importados los bienes en el territorio de aplicación del IGIC, la posterior entrega de los mismos realizada por el importador tiene la consideración de operación interior sujeta al impuesto. Desde esta perspectiva, las ventas de la sociedad A al comisionista español (sociedad B) realizadas en las islas constituyen operaciones interiores sujetas al IGIC, pero el sujeto pasivo del Impuesto por esta operación varía en función de si el vendedor actúa o no en dicho territorio como un empresario o profesional establecido a efectos del IGIC. Por eso, lo que la sociedad consulta, en definitiva, es si la sociedad A, a efectos del IGIC, actúa o no por medio de un establecimiento permanente en las islas respecto de las entregas de bienes realizadas a favor del comisionista español, sociedad B.

En el caso de que se entienda que la sociedad actúa por medio de establecimiento permanente, se consulta también cuál es el criterio que debe seguirse para determinar si existe una intervención propia del establecimiento permanente en las operaciones que realice, y si la expedición de una factura con el número de identificación a efectos del IGIC en Canarias o, en su caso, la consignación de la dirección del almacén en el archipiélago, sería suficiente para considerar que el establecimiento permanente ha intervenido en la entrega de bienes.

Si se entiende, por el contrario, que la sociedad no actúa por medio de establecimiento permanente, se desea conocer también si el hecho de tener un contrato de arrendamiento específico sobre un almacén es suficiente para considerar que la entidad está, a efectos de IGIC, establecida en Canarias. Además, se solicita aclaración sobre el procedimiento de devolución de las cuotas soportadas por la sociedad como consecuencia de la importación de los bienes introducidos en Canarias.

SEGUNDO.- La cuestión planteada por la entidad consultante ya ha sido examinada por parte esta Dirección General en la contestación a la consulta de 14 de abril de 2010 (consulta vinculante 1350), por la que se modificó la doctrina que había mantenido este centro directivo en varias consultas anteriores. Por ello estimamos interesante transcribir literalmente algunos de los fundamentos de esta contestación en la que se sienta la siguiente doctrina:

"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.

El estudio y análisis del concepto general de establecimiento permanente y de la lista del artículo 17.2 de la Ley 20/1991 es, propiamente, materia de la Parte Especial del Derecho Tributario. Aquí sólo nos vamos a limitar a analizar este concepto en relación con la consulta planteada examinando si la actividad de la sociedad en el archipiélago reúne los

tres requisitos que exige la Ley 20/1991 para considerarla establecida en las Islas Canarias.

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

Según precisa el texto de la consulta, la sociedad va a contratar "los servicios de una compañía de soluciones logísticas integrales, para que la misma se encargue del almacenamiento de los productos en territorio canario para su posterior distribución a los restaurantes franquiciados, en función de las necesidades de los mismos, esto es, siguiendo una operativa conocida comercialmente como "consignment stock" o stock en consigna". El problema que este contrato plantea en el presente caso es determinar si el almacenamiento que contrata la sociedad con la compañía de soluciones logísticas constituye un lugar fijo de negocio.

Esta Dirección General de Tributos ya se ha pronunciado sobre este problema en diversas consultas, y ha mantenido que se considera establecido en Canarias el empresario o profesional cuando disponga para sus mercancías de una capacidad de almacenamiento en un bien inmueble situado en las islas. En este sentido, la consulta número 700, de 12 de noviembre de 2002, señala:

> *"En relación a la delimitación del concepto de establecimiento permanente, este Centro Directivo, con ocasiones de anteriores consultas tributarias, ha aclarado que la Ley 20/1991 se centra en considerar como tal a "cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales", pasando a particularizar como tales a una serie de bienes inmuebles propios del ejercicio de una actividad económica, las agencias o representaciones en nombre y por cuenta ajena y las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias. Se desprende que la característica común a los elementos particularizados no es estrictamente física sino funcional, las instalaciones, talleres, almacenes, etcétera, no constituyen establecimientos permanentes en sí mismo en tanto no se constituyan funcionalmente como tales, es decir, formen parte del engranaje de una actividad empresarial o profesional. Si bien la existencia de un título de propiedad o un derecho real de uso sobre los mismos presupone tal circunstancia y permite considerarlos como un establecimiento permanente a efectos del IGIC, su inexistencia no debe concluir necesariamente lo contrario. La existencia conjunta de una titularidad de una "capacidad de almacenamiento" de mercancías, una actividad importadora y una actividad empresarial continuada de operaciones de entregas de bienes son elementos constitutivos de una actividad estable (no precaria o excepcional), con cierta autonomía funcional y organizativa y una capacidad de almacenamiento ligada indisolublemente al territorio en que se realiza."*

Prescindiendo aquí de un estudio dogmático del concepto de establecimiento permanente en el IGIC, debe en todo caso tenerse en cuenta, como destaca el escrito de consulta, 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 la sociedad 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 los locales de un Depósito Franco situado en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria.

Por eso hay que entender, en contra de lo manifestado por este Centro Directivo en otras contestaciones a consultas tributarias, que, por lo que respecta al servicio de almacenaje de bienes, la sociedad consultante 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 la sociedad 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 la sociedad es simplemente destinataria de servicios de almacenamiento por la empresa logística.

(...)

B) <u>Organización resultante de la ordenación de los medios humanos y técnicos</u>

Según se ha precisado en los antecedentes de esta contestación, la compañía logística que le va a prestar a la sociedad consultante el servicio de almacenamiento, no tiene ninguna capacidad para actuar en su nombre y representación. Tampoco tiene facultades para contratar por cuenta de la sociedad consultante, 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 la sociedad consultante, que a su vez emite las órdenes en función de las necesidades de los restaurantes franquiciados en las islas.

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.

No es obstáculo para esta conclusión el hecho de que los productos estén almacenados en el Depósito Franco del muelle de Las Palmas, sobre todo si tiene en cuenta: 1º) Que para que exista establecimiento se exige que las operaciones empresariales se concluyan desde el establecimiento permanente, lo cual, a su vez, requiere que la gestión de las operaciones se realice a través de una organización de medios que radique en las islas, organización que, en el presente caso, como se ha dicho, no existe; y 2º) Que el mero depósito o almacenaje –que es lo que aquí ocurre- no supone nunca una gestión de operaciones empresariales.

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

C) <u>Actividad vinculada al establecimiento permanente</u>

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 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.

Abundando en esta conclusión, es necesario añadir tres precisiones:

- primera, que no toda actividad de un empresario o profesional no establecido en el archipiélago, constituye un establecimiento permanente, tiene que actuar –como hemos dicho- con medios afectos a la organización empresarial propia o, en otro caso, con agentes dependientes de ellos autorizados para contratar en nombre y por cuenta de la empresa o profesional de la que dependen.

- segunda, que para que exista establecimiento permanente en la explotación de las instalaciones para el almacenamiento y posterior entrega de mercancías [artículo 17. Dos e) de la Ley 20/1991], se requiere que el empresario explote las instalaciones como propietario, titular de un derecho real o arrendatario. No hay establecimiento si, como ocurre aquí, el empresario contrata el servicio de almacenamiento o depósito a un tercero.

- y tercera, que si la sociedad – que no es el caso- tuviera una organización o un agente autorizado en las islas para concluir contratos en su nombre respecto a la mercancía almacenada en el Depósito Franco, nos encontraríamos, sin duda, ante un establecimiento permanente, ya que, según la Ley 20/1991, tienen esta consideración, entre otros supuestos, "cualquier lugar fijo de negocios" (artículo 17.Dos) y "las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo" [artículo 17.Dos a)]."

En el caso presente nos encontramos con que la sociedad A (sociedad suiza) no es propietaria de local alguno en las islas, ni cuenta con personal en el archipiélago, ni tampoco tiene una red de agentes autorizados para intervenir en la distribución de su productos, por lo que, según indica el escrito de consulta, contrata los servicios logísticos de una entidad española para el almacenamiento de sus productos en territorio canario sin disponer en el almacén de un espacio físico determinado. Por eso es claro, de acuerdo con la doctrina transcrita de la consulta vinculante 1530 de esta Dirección General, que la sociedad A no dispone en Canarias de un establecimiento permanente, ya que – así se desprende de los antecedentes expuestos- la sociedad no tiene en las islas un lugar fijo de negocios, esto es, una instalación (un local) donde realizar su actividad económica.

CUARTO.- Una segunda cuestión que plantea la sociedad es si la consideración de no establecido queda invalidada por el hecho de que la sociedad haya realizado un contrato de arrendamiento de un local. Lo primero que debe destacarse es que, según el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, tienen la consideración de establecimiento permanente "las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías". A este respecto, ha de subrayarse que para que exista establecimiento permanente en el sentido expuesto, es necesario no solo que el empresario o profesional disponga de las instalaciones (almacenes) en calidad de propietario, titular de un derecho real de uso o arrendatario de la totalidad o de una parte fija del mismo, sino que además las explote o, lo que es lo mismo, realice en ellas la actividad económica de forma autónoma respecto de la casa matriz. Por ello, en el supuesto que nos ocupa, el que la sociedad A sea arrendataria de un bien inmueble

no es por si mismo suficiente para entender que la sociedad está establecida en Canarias, ya que la Ley 20/1991 requiere además, como se ha dicho, que la sociedad disponga de una estructura apta desde la que se realice las operaciones empresariales, cosa que no existe en este caso, pues, como se ha señalado, la sociedad ha contratado con otra sociedad el servicio logístico de distribución de la mercancía. Lo cual, por su propia naturaleza, supone que la entidad no disponga en el archipiélago de un establecimiento permanente, ya que no tiene en el territorio de las islas un conjunto de activos y de medios humanos y técnicos necesarios para encauzar su actividad en nuestra Comunidad Autónoma.

Por otra parte, el que la sociedad A no esté establecida en Canarias determina que en todas sus entregas sujetas al IGIC, la condición de sujeto pasivo se invierta en la sociedad B, empresa española establecida en Canarias, que es para quien realiza la operación, dado que, según dispone el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991:

> *"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*
> *(...)*
> *2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*
> *a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio."*

De esta forma, en la medida en que la sociedad A no actúa por medio de establecimiento permanente en Canarias, el sujeto pasivo por esas entregas de bienes será en todo caso, por inversión, la sociedad B.

QUINTO.- Una última cuestión que plantea la consulta planteada es la del procedimiento de devolución de las cuotas del IGIC soportadas en la importación de los bienes. A estos efectos, ha de señalarse que el artículo 48.1 de la Ley 20/1991 dispone:

> *"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."*

No es éste el lugar para examinar con detenimiento el régimen de las devoluciones a los empresarios y profesionales no establecidos en el archipiélago. Desde la perspectiva que aquí

interesa, debe destacarse únicamente que, aparte del requisito de estar no establecido en las islas, la solicitud debe cumplir con dos condiciones fundamentales para que la sociedad tenga derecho a esta devolución del IGIC:

- En primer lugar, que durante el período a que se refiere la solicitud no haya realizado en las islas entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto distintas de las operaciones en las que se invierte la condición de sujeto pasivo del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991 o de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 11 (excepto su número 2), 12, 13.1 y 2, 14.7 y 15. En todo caso, debe tenerse en cuenta que no cabe nunca la devolución de las cuotas o carga impositiva implícita soportadas cuando la sociedad tenga la consideración de consumidor final de tales bienes o servicios.

- Y en segundo lugar, la solicitud ha de referirse al período anual o trimestral inmediatamente anteriores. El plazo de presentación de la solicitud es de seis meses a contar desde el último día del período anual o trimestral natural a que se refiera el escrito.

SEXTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Que la sociedad A no se encuentra establecida en Canarias, por no disponer en las islas de establecimiento permanente, puesto que no es propietaria de ningún local en el archipiélago, ni cuenta con ningún medio humano ni con una red de agentes autorizados que intervengan en la distribución de los productos en nuestra Comunidad, razón por la cual necesita de los servicios logísticos de una entidad para el almacenamiento de los productos en territorio canario, siendo, a estos efectos, indiferente el que la sociedad A disponga o no de un espacio físico determinado en el almacén de la entidad logística.

Segundo.- Que la sociedad A sea arrendataria de un bien inmueble no es por si mismo suficiente para entender que está establecida en Canarias, ya que la Ley 20/1991 requiere, para que la sociedad tenga esta consideración, el que disponga además de una estructura apta desde la que se realice las operaciones empresariales, cosa que, como se ha dicho, no existe en el supuesto consultado, ya que la sociedad no tiene en las islas una organización capaz de realizar de forma autónoma la actividad empresarial respecto de la casa matriz.

Tercero.- Que la sociedad consultante, al no estar establecida en el archipiélago, no es sujeto pasivo del IGIC y no está obligada a cumplir ninguna de las obligaciones del artículo 59 de la Ley 20/1991.

Cuarto.- Que la sociedad consultante puede recuperar las cuotas del IGIC devengadas y soportadas de acuerdo con el régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias del artículo 48 de la Ley 20/1991.

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, a 10 de diciembre de 2010
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández