Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1768 (30/03/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 29.4.2º Ley 20/1991 Art. 57.2.c) Reglamento de gestión

UESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante con domicilio fiscal en Canarias presta exclusivamente servicios de programación informática no sujetos al IGIC, puesto que su único cliente es la sociedad matriz no establecida en Canarias.

Consulta sobre la obligación o no de presentar autoliquidaciones periódicas y el derecho o no a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utiliza en la realización de servicios no sujetos al IGIC.

Por último, plantea que de realizar operaciones sujetas y no exentas al IGIC si se podría deducir la totalidad de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen tanto en la prestación de servicio sujetas y no exentas como no sujetas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entidad mercantil consultante establecida en Canarias presta exclusivamente servicios de programación informática no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización, que de entenderse realizadas en Canarias estarían sujetas y no exentas, por lo que se tratan, conforme a lo dispuesto en el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, de no sujeciones plenas que dan derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las citadas operaciones no sujetas.

- La entidad mercantil consultante por prestar exclusivamente servicios de programación informática no sujetas al IGIC no está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas, salvo que pretenda ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones no sujetas citadas. La presentación de una autoliquidación periódica donde se materializa el derecho a la deducción, supone la obligación de presentar las autoliquidaciones de los sucesivos períodos de liquidación aunque no ejercite la deducción de cuota soportada alguna.

- El ejercicio por parte de la entidad mercantil consultante de la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones no sujetas plenas, no está condicionado al inicio de operaciones sujetas y no exentas del IGIC.

- Si la entidad mercantil consultante realiza operaciones sujetas y no exentas del IGIC y no ha deducido cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones no sujetas plenas, en las autoliquidaciones periódicas que está obligada a presentar podrá ejercer la deducción de las citadas cuotas además de las cuotas soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones sujetas y no exentas al IGIC.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

Visto 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante con domicilio fiscal en Canarias presta exclusivamente servicios de programación informática no sujetos al IGIC, puesto que su único cliente es la sociedad matriz no establecida en Canarias.

Consulta sobre la obligación o no de presentar autoliquidaciones periódicas y el derecho o no a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utiliza en la realización de servicios no sujetos al IGIC.

Por último, plantea que de realizar operaciones sujetas y no exentas al IGIC si se podría deducir la totalidad de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen tanto en la prestación de servicio sujetas y no exentas como no sujetas.

SEGUNDO.- Lo primero que debe ser objeto de contestación es si un empresario o profesional cuya sede se encuentra en Canarias y que presta exclusivamente servicios de programación informática no sujetos al IGIC por aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios, tiene derecho a ejercer la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en la realización de tales operaciones no sujetas.

A planteamiento idéntico formulado por la entidad mercantil consultante, se sentó una doctrina contraria a la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas (consulta vinculante 985 de 14 de junio de 2005):

> *"Si la entidad radicada en Canarias exclusivamente realiza la actividad de promoción y ésta actividad se encuentra no sujeta al IGIC, no tendrá obligación de presentar autoliquidaciones periódicas dado que no es sujeto pasivo de este tributo. Consecuencia de no tener la consideración de sujeto pasivo es la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas."*

Para llegar a este criterio de imposibilidad de recuperación de las cuotas del IGIC soportadas vía deducción de las mismas, el argumento que se utilizó fue el siguiente:

> *"El artículo 59.1.f) de la Ley 20/1991 señala que:*
>
> *"1. Los sujetos pasivos estarán obligados a: (…)*
>
> *f) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada período de liquidación (…)"*
>
> *Si la única actividad efectuada por la entidad consultante es la prestación de servicios de promoción, como servicio publicitario, a un empresario no radicado en Canarias, no tendría la consideración de sujeto pasivo al realizar exclusivamente operaciones no*

sujetas al IGIC, por lo que no tendría la obligación prevista en el artículo 59.1.f) de la Ley 20/1991 de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas.

Respecto a la deducción de las cuotas soportadas por la entidad consultante, el artículo 28.1 de la Ley 20/1991 expresa que:

"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 (…)"

Como se constata, se limita el ejercicio del derecho a deducir a los sujetos pasivos, por lo que si la entidad consultante realizara exclusivamente operaciones no sujetas al IGIC, y por tanto la entidad consultante no tendría la consideración de sujeto pasivo, no podría ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas de este tributo.

La posibilidad de tener la consideración de sujeto pasivo en las importaciones y no ser sujeto pasivo en las operaciones interiores, no desvirtúa lo expresado con anterioridad en cuanto a la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción."

El criterio contenido en esta consulta fue objeto de revisión en la consulta vinculante 1610 de 21 de octubre de 2013. El argumento para el cambio de criterio fue el siguiente:

"*El artículo 29.4.2º 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:
(...)
2º.- Las 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."
El citado artículo 29.4.2º permite la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en operaciones no sujetas al IGIC, cuando se den los siguientes requisitos:

- Que se traten de operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible.

- Que las entregas de bienes o prestaciones de servicios se ordenen por cuenta propia desde la sede o establecimiento permanente del empresario o profesional en Canarias.

- Que de estar sujeta al IGIC la entrega del bien o la prestación de servicio hubiese dado derecho a la deducción por tratarse de una operación sujeta y no exenta al IGIC o exenta plena por tratarse de alguna de las exenciones previstas en el apartado 1º del mismo artículo 29.4.

Hay que partir de una cuestión importante, el empresario o profesional que ordene por cuenta propia entregas de bienes o prestaciones de servicios no sujetas por aplicación de las reglas de localización recogidas en los artículos 16 y 17 de la Ley 20/1991, no tiene, respecto de estas operaciones no sujetas, la consideración de sujeto pasivo, pues,

conforme al artículo 19.1 de la Ley 20/1991, únicamente lo disponen, en cuanto a las operaciones interiores, los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC.

Por tanto, entra en contradicción el contenido del primer párrafo del artículo 29.4 de la Ley 20/1991, que menciona a los sujetos pasivos, con el contenido del apartado 2º que se refiere a entregas de bienes o prestaciones de servicios respecto de las cuales no es sujeto pasivo. Una interpretación literal del artículo 29.4 de la Ley 20/1991 haría imposible la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en entregas de bienes o prestaciones de servicios no sujetas por aplicación de las reglas de localización.

Obviamente esto no es lo pretendido en un tributo cuyo fin no es solo hacer gravar el valor añadido en cada una de las fases de producción y comercialización de bienes o servicios, sino ser neutral en las operaciones interiores y exteriores.

Para hacer coherente la regulación de las deducciones, respecto a las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, debe interpretarse que cuando estamos ante la realización exclusiva de operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización, el requisito subjetivo de la deducción se cumple cuando se trate de un empresario o profesional a efectos del IGIC que ordene por cuenta propia las operaciones no sujetas desde su sede o establecimiento permanente en Canarias.

Partiendo de que la entidad mercantil consultante tiene derecho a la deducción, siempre y cuando las prestaciones de servicios no sujetas por aplicación de las reglas de localización dieran derecho a la deducción de entenderse efectuadas en Canarias, territorio de aplicación del IGIC, debemos analizar cuál es el medio de ejercitar dicha deducción.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 33.3 de la Ley 20/1991, dos son los medios para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas deducibles:

- La declaración-liquidación (autoliquidación) correspondiente al período de liquidación "en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. (…)"

- En las liquidaciones "Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora (…)".

Comprobamos que el medio normal del ejercicio del derecho a la deducción es la autoliquidación. Por tanto, si la entidad mercantil consultante, establecida en Canarias, pretende ejercer el derecho a la deducción está obligada necesariamente a presentar una autoliquidación periódica. Esta circunstancia no se encuentra desvirtuada (como lo hace la consulta vinculante 985 de 14 de junio de 2005) por el hecho de que el artículo 59.1.f) de la Ley 20/1991 disponga, como una de las obligaciones de los sujetos pasivos, la de presentar autoliquidaciones.

Si existe derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas, el medio normal de ejercicio es la autoliquidación periódica por mandato expreso del artículo 33.3 de la Ley 20/1991, y ello con independencia del contenido del artículo 59.1 de la Ley 20/1991. A esto hay que añadir, que la obligación de presentación de la

autoliquidación a que se refiere el artículo 59.1.f) de la Ley 20/1991 está dirigida principalmente a la obligación de declarar las cuotas del IGIC devengadas. Resulta sintomático, por otra parte, que el desarrollo reglamentario del artículo 59.1.f) de la Ley 20/1991, contenido en los artículos 48 y 57 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, haga mención a la obligación de los empresarios o profesionales y no a la obligación de los sujetos pasivos."

Con base en este argumento, la citada consulta 1610 de 21 de octubre de 2013 sentó la siguiente doctrina:

"*Un empresario o profesional establecido en Canarias y que ordene desde su sede o establecimiento permanente en este territorio exclusivamente prestaciones de servicios no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, podrá ejercer el derecho a la deducción, a través de las autoliquidaciones periódicas, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de las citadas prestaciones de servicios, siempre y cuando de estar sujetas al IGIC dieran derecho a la deducción.*

Las cuotas soportadas deberán reunir todos los requisitos formales y temporales que el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991 exige para el ejercicio del derecho a la deducción.

En ningún caso serán deducibles las cuotas excluidas del derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 20/1991."

Esta posición doctrinal se vio reforzada con la introducción, con efectos desde el día 1 de enero de 2014, de la letra c) en el apartado 2 en el artículo 57 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 (esta letra c) fue añadida por el apartado once del artículo único del Decreto 120/2013, de 26 de diciembre), que dispone:

"*2. No están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:*

(...)

c) Los empresarios o profesionales establecidos en Canarias que desde su sede, domicilio fiscal o establecimiento permanente en este territorio intervengan exclusivamente en la realización de operaciones que estén no sujetas al Impuesto por aplicación de las reglas de localización de los hechos imponibles, salvo que pretendan ejercitar el derecho a la deducción. En este supuesto, estarán obligados a presentar las autoliquidaciones correspondientes a todos y cada uno de los períodos de liquidación a partir de la primera autoliquidación presentada, aunque en ellas no se refleje cuota deducible alguna, así como la declaración-resumen anual."

La entidad mercantil consultante presta servicios de programación informática no sujetas al IGIC, con la singularidad que de entenderse realizados en Canarias tales servicios estarían sujetos y no exentos. Se trata, por tanto, de operaciones no sujetas plenas conforme a

lo dispuesto en el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, que permitiría deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de tales servicios, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción contemplados en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

Con carácter general, los empresarios o profesionales establecidos en Canarias que realicen exclusivamente operaciones no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización (como es el caso de la entidad mercantil consultante), no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas. No obstante, si pretenden ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas por disponer de tal derecho, están obligados a materializar dicho derecho a través de una autoliquidación periódica. La presentación de esta autoliquidación periódica, implica la obligación de continuar presentando las autoliquidaciones correspondientes a los siguientes períodos de liquidación, aunque no hagan constar ninguna cuota deducible.

La segunda cuestión que plantea es si de realizar operaciones sujetas y no exentas al IGIC si se podría deducir la totalidad de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen tanto en la prestación de servicio sujetas y no exentas como no sujetas.

Con la contestación realizada a la primera cuestión pierde virtualidad el planteamiento de la segunda cuestión, dado que el ejercicio de la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones no sujetas plenas, no está condicionado al inicio de operaciones sujetas y no exentas del IGIC. No obstante, si que debe manifestarse que de no haber ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas mientras realizaba exclusivamente operaciones no sujetas plenas, el comienzo de las operaciones sujetas y no exentas ya obliga a la entidad mercantil consultante, como sujeto pasivo, a presentar autoliquidaciones periódicas conforme a lo establecido en el artículo 57.1.a) del Reglamento de gestión. En dichas autoliquidaciones periódicas podría ejercer el derecho a la deducción no solo de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones sujetas y no exentas sino también en las operaciones no sujetas plenas que hemos reseñado, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción contemplados en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

El citado artículo 57.1.a) del Reglamento de gestión dispone:

"*1. Están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:*

a) Aquellos empresarios o profesionales que hayan iniciado efectivamente la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales."

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

- La entidad mercantil consultante establecida en Canarias presta exclusivamente servicios de programación informática no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de

localización, que de entenderse realizadas en Canarias estarían sujetas y no exentas, por lo que se tratan, conforme a lo dispuesto en el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, de no sujeciones plenas que dan derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las citadas operaciones no sujetas.

- La entidad mercantil consultante por prestar exclusivamente servicios de programación informática no sujetas al IGIC no está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas, salvo que pretenda ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones no sujetas citadas. La presentación de una autoliquidación periódica donde se materializa el derecho a la deducción, supone la obligación de presentar las autoliquidaciones de los sucesivos períodos de liquidación aunque no ejercite la deducción de cuota soportada alguna.

- El ejercicio por parte de la entidad mercantil consultante de la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones no sujetas plenas, no está condicionado al inicio de operaciones sujetas y no exentas del IGIC.

- Si la entidad mercantil consultante realiza operaciones sujetas y no exentas del IGIC y no ha deducido cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones no sujetas plenas, en las autoliquidaciones periódicas que está obligada a presentar podrá ejercer la deducción de las citadas cuotas además de las cuotas soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones sujetas y no exentas al IGIC.

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, 30 de marzo de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo