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 2155 (17/02/23)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 16.Tres, 17.Dos y 19.3 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante es una sociedad que tiene por objeto social, entre otros, la instalación, comercialización, gestión y explotación de puntos de recarga de vehículos eléctricos.

Manifiesta que va a comenzar la actividad de recarga de vehículos eléctricos en territorio canario. Para ello prevé instalar un conjunto de puntos de recarga en las plazas de aparcamiento de otra entidad, propietaria de las mismas y que las pondrá a disposición de la consultante. La propietaria de las plazas de aparcamiento venderá la energía eléctrica a la consultante, que posteriormente procederá a entregarla a los usuarios que acudan a los puntos de recarga. La consultante dispondrá en territorio canario de los puntos de recarga, y del espacio cedido por la propietaria de las plazas de aparcamiento para su instalación, así como también subcontratará las labores de mantenimiento y limpieza necesarias para el funcionamiento de los puntos de recarga.

Se cuestiona por la existencia de un establecimiento permanente de la consultante en territorio canario a efectos de determinar el lugar de realización de las adquisiciones de energía eléctrica por la consultante.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- De acuerdo con los datos aportados, la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias por no disponer de establecimiento permanente.

- La entrega de energía eléctrica realizada por la entidad propietaria de las plazas de aparcamiento se encuentran no sujeta al IGIC.

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, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La consultante es una sociedad que tiene por objeto social, entre otros, la instalación, comercialización, gestión y explotación de puntos de recarga de vehículos eléctricos.

Manifiesta que va a comenzar la actividad de recarga de vehículos eléctricos en territorio canario. Para ello prevé instalar un conjunto de puntos de recarga en las plazas de aparcamiento de otra entidad, propietaria de las mismas y que las pondrá a disposición de la consultante. La propietaria de las plazas de aparcamiento venderá la energía eléctrica a la consultante, que posteriormente procederá a entregarla a los usuarios que acudan a los puntos de recarga. La consultante dispondrá en territorio canario de los puntos de recarga, y del espacio cedido por la propietaria de las plazas de aparcamiento para su instalación, así como también subcontratará las labores de mantenimiento y limpieza necesarias para el funcionamiento de los puntos de recarga.

Se cuestiona por la existencia de un establecimiento permanente de la consultante en territorio canario a efectos de determinar el lugar de realización de las adquisiciones de energía eléctrica por la consultante.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la localización del hecho imponible, se solicitó la emisión del informe previsto en la disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, señala lo siguiente:

> *"Primero: El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".*
>
> *El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*
>
> *a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.*

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

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 la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "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 actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.".

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, el artículo 8, apartado uno, de la Ley del Impuesto dispone que "se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.".

Por lo tanto, del escrito de consulta y a falta de otros elementos de prueba, parece deducirse que la consultante va a proceder a adquirir la energía eléctrica a la propietaria de las plazas de aparcamiento y a entregarla, en nombre propio, a los clientes usuarios de los puntos de recarga.

Adicionalmente, el artículo 68, apartado seis, de la Ley del impuesto señala que:

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

(...)

Seis. Las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto en los supuestos que se citan a continuación:

1.º Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede,establecimiento permanente o domicilio.

A estos efectos, se entenderá por empresario o profesional revendedor aquel cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante.

2.º Cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del impuesto. A estos efectos, se considerará que tal uso o consumo se produce en el citado territorio cuando en él se encuentre el contador en el que se efectúe su medición.

Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el territorio de aplicación del impuesto cuando el adquirente tenga en este territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.".

Lo dispuesto en el apartado anterior es trasposición de lo contenido en los artículos 38 y 39 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativo al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establecen que:

"Artículo 38

1. En el caso de las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, de las entregas de electricidad, o de las entregas de calor o frío a través de las redes de calefacción o refrigeración, a un sujeto pasivo revendedor, se considerará que el lugar de la entrega es el lugar donde el sujeto pasivo revendedor tiene la sede de su actividad económica o dispone de un establecimiento permanente para el cual se entregan los bienes, o, de no existir la sede de actividad económica o el establecimiento permanente mencionados, el lugar en el que tiene su domicilio permanente o su residencia habitual.

2. A efectos del apartado 1, se entenderá por «sujeto pasivo revendedor» el sujeto pasivo cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío consista en la reventa de dichos productos y cuyo consumo de los mismos sea insignificante.

Artículo 39

En el caso de las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, de las entregas de electricidad o de las entregas de calor o frío a través de las redes de calefacción o refrigeración, cuando no estén contempladas en el artículo 38, se considerará que el

lugar de la entrega es el lugar donde el adquiriente realiza el uso y consumo efectivos de los bienes.

Cuando el adquiriente no consuma efectivamente la totalidad o parte del gas, la electricidad o el calor o frío estos bienes no consumidos se considerarán usados y consumidos en el lugar donde el adquiriente tenga la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente para el que se entregan los bienes. De no existir la sede de actividad económica o el establecimiento permanente mencionados, se entenderá que ha usado y consumido los bienes en el lugar donde tiene su domicilio permanente o su residencia habitual.".

De conformidad con lo anterior, las operaciones de venta de energía eléctrica efectuadas en nombre propio por la consultante deben ser calificadas como entregas de bienes que no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, no estando sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando, como parece ocurrir en el supuesto aquí planteado, los adquirentes -no revendedores- de la misma no consuman efectivamente dicha energía en el territorio de aplicación del impuesto y, por la energía no consumida por los adquirentes, cuando éstos no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto o no posean en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio siempre que dicha sede, establecimiento o domicilio fueran los destinatarios efectivos de dichas entregas.

De la información aportada no parece que los adquirentes de las entregas de electricidad efectuadas por la consultante tengan la condición de revendedores, no obstante, para el caso en el que los clientes de la consultante sí tuvieran la condición de revendedores de energía eléctrica, las entregas de energía efectuadas por la consultante no estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que los adquirentes-revendedores no tuvieran en el territorio de aplicación la sede de su actividad económica ni contaran en dicho territorio con un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Y, por otro lado, en lo que respecta a las entregas de energía eléctrica efectuadas por la propietaria de las plazas de aparcamiento a la consultante, en la medida que ésta tiene la condición de revendedor, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que la consultante tenga en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente, destinatario de dichas entregas, o en su defecto el domicilio en el citado territorio.

A estos efectos, el artículo 16.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE del 1 de enero de 1992) dispone, en relación con el Impuesto General Indirecto Canario, que:

"Las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en el supuesto que se cita a continuación:

Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su

domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

A estos efectos, se entenderá por empresario o profesional revendedor aquél cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante.".

De la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que la consultante tiene su sede de actividad en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que las entregas de electricidad a la consultante estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido si tuvieran por destinatario a dicha sede, no así, en el caso de que la consultante tenga un establecimiento permanente en Canarias y sea éste el destinatario de dichas entregas, que en tal caso estarían sujetas al Impuesto General Indirecto Canario.

Por otra parte, en relación con la posible existencia de un establecimiento permanente de la entidad consultante en las Islas Canarias, debe señalarse que el artículo 69, apartado tres, de la Ley 37/1992, establece que, "a efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

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.".

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión

Europea, en particular de las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto C-168/84, Gunter Berkhol, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Léase BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg y de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12, Welmory.

De conformidad con esta jurisprudencia, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) en su artículo 11, que establece en su apartado 1 que:

"A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por establecimiento permanente cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.".

Adicionalmente, el apartado 3 del mismo precepto recuerda que "el hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente.".

En la interpretación de los preceptos anteriores, debe tenerse en cuenta que es criterio de este Centro directivo, manifestado, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2019, número V1301-19, en relación con el mantenimiento de bienes en almacenes situados en el territorio de aplicación del impuesto que el simple hecho de que una empresa coloque bienes de su propiedad en almacenes o instalaciones sitas en dicho territorio, o sea destinataria de servicios logísticos, no implica necesariamente que dicha empresa posea un establecimiento permanente ni, en consecuencia, esté establecida en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante lo anterior, respecto del arrendamiento de instalaciones o almacenes en el territorio de aplicación del impuesto por un no residente, debe señalarse que este Centro directivo ha señalado en reiteradas ocasiones (por todos ellos, en contestación vinculante de 12 de mayo de 2017, número V1145-17), que un empresario o profesional dispondrá de un establecimiento permanente en el caso de que 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 y determinada del mismo y explote dichas instalaciones con los medios técnicos y humanos necesarios para ello, propios o subcontratados.

En todo caso, el TJUE en su sentencia 4 de julio de 1985, asunto C-168/84, Gunter Berkhol antes citada, dispuso en relación con la atribución de una prestación de servicios que "la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. No resulta evidente que la instalación de máquinas automáticas de juego a bordo de un buque marítimo, que son objeto de un mantenimiento discontinuo, pueda constituir un establecimiento de dicha naturaleza, especialmente en el supuesto de que la sede permanente de quien explota tales máquinas automáticas tenga un punto de conexión útil para la tributación.

Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión del Finanzgericht que el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una instalación destinada a una actividad comercial, como la explotación de máquinas de azar, en un buque que navegue fuera del mar territorial en alta mar, sólo puede

calificarse como establecimiento permanente, a efectos de la disposición citada, en el caso de que el establecimiento de que se trate suponga una integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para prestar los servicios de que se trate y de que tales servicios no puedan atribuirse de modo apropiado a la sede de la actividad económica del prestador.".

En línea con la jurisprudencia citada y de la escasa información aportada en el escrito de consulta, parece que la consultante solo va a disponer en territorio canario de los puntos de recarga y de las labores y los medios subcontratados para el mantenimiento y limpieza de los mismos. En estas circunstancias, parece que la consultante no dispondrá de medios humanos y técnicos suficientes en las Islas Canarias para que los mismos sean considerados un establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y la presente contestación asumirá esta premisa. Así, en el caso de que la consultante tenga su sede de actividad en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y no disponga de un establecimiento permanente en territorio canario, las entregas de electricidad por la propietaria de las plazas de aparcamiento a la consultante estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Además, de la escasa información aportada, parece deducirse que la propietaria de las plazas de garaje no está establecida en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que la presente contestación asume esta circunstancia. En este sentido se aplicará el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, siendo sujeto pasivo de las entregas de electricidad por la propietaria de las plazas de garaje a la consultante esta última al amparo del artículo 84.Uno.CV de la Ley 37/1992 que dispone que serán sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido "Sin perjuicio de lo dispuesto en los números anteriores, los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 68.Seis de esta Ley, siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el citado territorio y le hayan comunicado el número de identificación que a efectos del impuesto sobre el valor añadido tengan asignado por la Administración española.".

TERCERO.- El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 regula cuándo un empresario o profesional se considera establecido en Canarias, en los siguientes términos:

"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."

Si un empresario o profesional tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, se encuentra, en todo caso, establecido. Si no tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, se encuentra establecido si dispone de establecimiento permanente, y si dicho establecimiento permanente interviene en la concreta entrega de bien o en la prestación de servicio sujeta al IGIC.

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, recoge en su guión segundo el concepto de establecimiento permanente:

"Dos. A efectos de esta Ley, se entenderá 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".

Para analizar los requisitos que determinan la existencia de un establecimiento permanente, queremos recordar que son idénticos a los contenidos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, y, por esta razón, a pesar de su carácter no vinculante en nuestro territorio, consideramos oportuno tener en cuenta los criterios dispuestos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y que se resumen en: pre-

sencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y, fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Günter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg, señalan, para que exista establecimiento permanente, que es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) que en su artículo 11 apartado segundo, señala que:

> *"2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:*
>
> *(...)"*

Interpretando conjuntamente estos criterios, podemos diferenciar tres elementos: el objetivo, el subjetivo y el funcional:

-El elemento objetivo, está referido a que el lugar o los medios utilizados tengan cierta vocación de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto.

-El elemento subjetivo, se vincula con la existencia de medios humanos y técnicos para realizar las operaciones, y no uno de ellos solo, que constituyan una estructura adecuada respecto de los mismos, admitiéndose que los medios sean propios o subcontratados.

-Y el tercer elemento, es el elemento funcional, esto es, que los medios humanos y materiales han de ser capaces de realizar las operaciones de que se trate, entendiendo el término capacidad de funcionamiento como sinónimo de autonomía en el funcionamiento; la autonomía no debe interpretarse en el sentido de tener independencia, sino de tener capacidad para actuar pero de forma dependiente, bajo la autorización o con las instrucciones del mandante.

Del contenido del escrito presentado por la entidad consultante se desprende que los medios que contaría en Canarias para el desarrollo de su actividad serían:

- Los puntos de recarga que prevé instalar en las plazas de aparcamientos propiedad de otra entidad.

- El espacio cedido por la entidad propietaria de las plazas de aparcamientos para la instalación de los puntos de recarga.

Expone que no contará con personal propio en territorio canario, teniendo previsto subcontratar a un tercero las labores de mantenimiento y limpieza necesario para el correcto funcionamiento de los puntos de recarga.

A juicio de este centro directivo, y con los datos facilitados por la entidad consultante, no posee establecimiento permanente, por lo que no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

Partiendo que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC, analicemos la tributación del suministro de energía eléctrica por parte de la entidad propietaria de las plazas de aparcamiento, y adquirida para su reventa por la entidad mercantil consultante.

Antes de entrar en el examen de la tributación de la operación descrita en el párrafo anterior, es necesario recordar que, conforme al artículo 6 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de entrega de bienes, la energía eléctrica tiene la consideración, a efectos del IGIC, de bien corporal, por lo que su suministro tendrá la condición de entrega de bienes.

> "*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, establece la siguiente regla especial en su número Tres:

> "*Tres. Las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en el supuesto que se cita a continuación:*
>
> *Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.*
>
> *A estos efectos, se entenderá por empresario o profesional revendedor aquél cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante."*

Partiendo, se reitera, que la entidad mercantil adquirente (la consultante) no se encuentra establecida en Canarias y que tiene la consideración de empresario o profesional revendedor (adquiere electricidad para su comercialización), la entrega de energía eléctrica por

parte de ls entidad propietaria de las plazas de aparcamiento no se entiende realizada en el territorio de aplicación del IGIC y, por tanto, se encuentra no sujeta al IGIC.

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

- De acuerdo con los datos aportados, la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias por no disponer de establecimiento permanente.

- La entrega de energía eléctrica realizada por la entidad propietaria de las plazas de aparcamiento se encuentran no sujeta 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, 17 de febrero de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García