**CONSULTA TRIBUTOS REF**
**CONSULTA Nº 1695 (01/12/14)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br><br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 50.Uno.27º y Tres Ley 4/2012<br>Art. 50.Tres Ley 4/2012<br>Art. 19.1.2º.a) Ley 20/1991<br>Art. 58 bis Ley 20/1991<br>Art. 58.1.c) y 3 Reglamento de gestión |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

La entidad mercantil consultante, con domicilio fiscal en la Península, tiene como actividad la venta de prendas de vestir, calzados y artículos de cuero exclusivamente a través de Internet, estando dado de alta en los epígrafes correspondientes del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de comercio al por menor, siendo sus clientes particulares en su totalidad. Pretende contratar con una empresa logística establecida en Canarias el servicio de almacenamiento y distribución de las mercancías; de esta manera la entidad mercantil consultante importa directamente los bienes para disponer de determinada existencia en el almacén propiedad de la empresa de logística, siendo por tanto sujeto pasivo del IGIC; una vez recibido el pedido vía Internet, encarga a la empresa logística el transporte y puesta a disposición del bien vendido, siendo el sujeto pasivo de la entrega la entidad mercantil consultante.

La entidad mercantil consultante no es propietaria o arrendataria de ningún local, ni cuenta con medios humanos en Canarias. La empresa logística no está autorizada a contratar en su nombre.

Conforme con lo expuesto consulta si tiene o no la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC y las consecuencias tributarias que de tal consideración o no deriva.

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

- No podrá tener la consideración de comerciante minorista un empresario que realiza todas las entregas sujetas al IGIC desde un establecimiento no situado en Canarias.

- Las importaciones de bienes que realice la entidad mercantil consultante no devengan el recargo del régimen especial de comerciantes minoristas.

- Las entregas de bienes que realice la entidad mercantil consultante están sujetas y no exentas al IGIC.

- La entidad mercantil consultante estará obligada a declarar las cuotas devengadas a través de la autoliquidación ocasional, pudiendo ejercer a través de dicha autoliquidación la deducción de las del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en la realización de las entregas de bienes sujetas y no exentas del IGIC.

Visto el escrito presentado por escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** La entidad mercantil consultante, con domicilio fiscal en la Península, tiene como actividad la venta de prendas de vestir, calzados y artículos de cuero exclusivamente a través de Internet, estando dado de alta en los epígrafes correspondientes del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de comercio al por menor, siendo sus clientes particulares en su totalidad. Pretende contratar con una empresa logística establecida en Canarias el servicio de almacenamiento y distribución de las mercancías; de esta manera la entidad mercantil consultante importa directamente los bienes para disponer de determinada existencia en el almacén propiedad de la empresa de logística, siendo por tanto sujeto pasivo del IGIC; una vez recibido el pedido vía Internet, encarga a la empresa logística el transporte y puesta a disposición del bien vendido, siendo el sujeto pasivo de la entrega la entidad mercantil consultante.

La entidad mercantil consultante no es propietaria o arrendataria de ningún local, ni cuenta con medios humanos en Canarias. La empresa logística no está autorizada a contratar en su nombre.

Conforme con lo expuesto consulta si tiene o no la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC y las consecuencias tributarias que de tal consideración o no deriva.

**SEGUNDO.-** El concepto de comerciante minorista a efectos del IGIC está contenido en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone:

> *"Tres.- A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:*
>
> *1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.*
>
> *2º.- Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.*
>
> *A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, las entregas de bienes a las personas jurídicas se consideran en todo caso realizadas a empresarios o profesionales, salvo las entregas de bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras.*

*El requisito establecido en el primer párrafo de este número no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que, teniendo la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, no puedan calcular el porcentaje que en dicho párrafo se indica por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales."*

La consideración de comerciante minorista requiere el cumplimiento de un requisito objetivo y de un requisito cuantitativo. El requisito objetivo es el contemplado en el número 1º del citado artículo 50.Tres de la Ley 20/1991 y la entidad mercantil consultante lo cumple. El requisito cuantitativo es el recogido en el número 2º y para la cuantificación del porcentaje a que se refiere únicamente se computan las entregas realizadas en establecimientos situados en Canarias.

La cuestión es determinar si la entidad mercantil consultante dispone de establecimiento permanente en Canarias desde donde realiza las entregas en Canarias. La posición de esta Dirección General de Tributos respecto a supuestos similares se ha manifestado en diversas consultas vinculantes. De este modo, la 1350 de 14 de abril de 2010 sentó la siguiente doctrina administrativa:

"*El almacenamiento por la sociedad consultante de productos de su propiedad en los locales contratados por la compañía logística que le presta los servicios de almacenamiento, no determina 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*."

Igualmente, en la consulta vinculante 1385 de 10 de diciembre de 2010 se expresa:

"*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*."

Puesto que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias, no puede cumplir el requisito cuantitativo. Cierto es que el tercer párrafo del citado número 2º establece una presunción legal en el caso de que no pueda calcular dicho porcentaje por no desarrollar durante el año precedente actividades comerciales; sin embargo, esta presunción no resulta aplicable cuando se trata de empresarios no establecidos en Canarias, dado que en ningún caso podrá calcular el porcentaje establecido en el primer párrafo.

No disponiendo de la consideración de comerciante minorista, las importaciones de bienes con destino a su actividad comercial que realice la entidad mercantil consultante estarán sujetas y no exentas y no devengan el recargo del régimen especial de comerciante minorista, de conformidad con lo establecido en el artículo 58 bis.1 de la Ley 20/1991.

*"1. Las importaciones de bienes sujetas y no exentas que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo por el margen*

*mayorista que se incorpore en la venta posterior de tales bienes, cuya exacción se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes."*

Igualmente, no teniendo la consideración de comerciante minorista no resulta aplicable a las entregas sujetas al IGIC la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, que dispone:

"*Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*

*(…)*

*27º. Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas. (…)"*

Todas las entregas interiores que realice la entidad mercantil consultante derivadas del desarrollo de su actividad comercial, están sujetas y no exentas al IGIC.

Puesto que todos los destinatarios son particulares, no se producirá la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, que dispone:

*"2º 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."*

Respecto a la forma de declarar las cuotas devengadas por las operaciones sujetas y no exentas al IGIC en las que la entidad mercantil consultante es sujeto pasivo, se efectúa a través de la autoliquidación ocasional (modelo 412), conforme a lo establecido en el artículo 58.1.c) del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), que dispone:

*"1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:*

*(…)*

*c) Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de*

*Canarias. En estas autoliquidaciones ocasionales podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en el desarrollo de las operaciones interiores citadas anteriormente y siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.*

*A través de las autoliquidaciones ocasionales, estos empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución del exceso de las cuotas devengadas y soportadas objeto de deducción sobre las cuotas devengadas en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que los mismos realicen.*

*Lo previsto en esta letra c) no resulta aplicable cuando los empresarios o profesionales realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al tipo cero."*

El período de liquidación de la autoliquidación ocasional es mensual conforme a lo establecido en el artículo 58.3 del Reglamento de gestión.

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

*(…)*

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

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

A través de la autoliquidación ocasional podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en la realización de las entregas de bienes sujetas y no exentas del IGIC, siempre y cuando se cumplan los requisitos para el ejercicio de tal derecho previstos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

**TERCERO.-** Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

- No podrá tener la consideración de comerciante minorista un empresario que realiza todas las entregas sujetas al IGIC desde un establecimiento no situado en Canarias.

- Las importaciones de bienes que realice la entidad mercantil consultante no devengan el recargo del régimen especial de comerciantes minoristas.

- Las entregas de bienes que realice la entidad mercantil consultante están sujetas y no exentas al IGIC.

- La entidad mercantil consultante estará obligada a declarar las cuotas devengadas a través de la autoliquidación ocasional, pudiendo ejercer a través de dicha autoliquidación la deducción de las del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en la realización de las entregas de bienes sujetas y no exentas del 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, 1 de diciembre de 2014

**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Alberto Génova Galván