Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Artículo 17.1.2º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante manifiesta que la actividad desarrollada por su grupo empresarial consiste en la fabricación y comercialización de productos de consumo, en las categorías de helados, productos alimenticios y productos para el cuidado personal y del hogar.

El grupo decidió acometer en el año 2006 un cambio de estructura en cuanto a sus sistemas de producción y distribución (Cadena de Suministro) en Europa, en diferentes fases, y ya lo ha implantado en países como Francia, Alemania, Bélgica, Holanda y Reino Unido. En España, el cambio se ha producido el 1 de abril de 2008, y desde esa fecha, una entidad del grupo en Suiza (en adelante, entidad suiza) es quien adquirirá directamente los productos terminados así como las materias primas componentes de determinados productos, tanto en el mercado interior como en el mercado comunitario o en el mercado internacional.

Las materias primas y los materiales de envases y embalaje adquiridos por la entidad suiza se facilitarán a las empresas manufactureras del grupo en régimen de maquila, para que, una vez haya elaborado el producto final, lo remita a la entidad suiza para la subsiguiente comercialización a las empresas distribuidoras del grupo en el mercado español como en el exterior.

Las empresas manufactureras, algunas de las cuales están ubicadas en España, en ningún caso adquirirán las materias primas ni los envases ni embalajes, que serán en todo momento propiedad de la entidad suiza hasta su transformación en producto terminado.

Tanto los productos finales elaborados en otros países, bajo el referido régimen de maquila, para la entidad suiza como los productos elaborados en España para la entidad suiza, que vayan a ser objeto de comercialización en el territorio de aplicación del Impuesto se conservarán por parte de la entidad suiza en almacenes que sean adecuados al efecto.

En dichos almacenes, además de conservar el stock generado antes de su distribución, se realizan diversas actuaciones relativas a controles de calidad, como por ejemplo el control de obsolescencia.

Posteriormente, los productos situados en los almacenes de la entidad suiza se transmitirán por ésta a la entidad española distribuidora (consultante) que es la entidad que desarrolla la actividad de comercialización a sus clientes en el territorio nacional, en tanto en cuanto es dicha entidad la que tiene suscritos los contratos con los clientes y cuenta con los medios e infraestructura necesarios para la comercialización y distribución secundaria desde los almacenes de la entidad suiza hasta los clientes.

La distribución en el nuevo sistema de la cadena de suministro europea, se encuentra definida en dos niveles, como sigue:

i) Distribución primaria, que comprende el envío de los productos desde las fábricas hasta los almacenes centrales previstos, en la península, en las áreas de Madrid y Barcelona. Todas las operaciones de esta fase serán contratadas y a cargo de la entidad suiza.

ii) Distribución secundaria que comprende el envío de los productos desde los almacenes de distribución primaria a los clientes así como el envío y depósito a otros almacenes intermedios por razones de proximidad a los clientes. Estos almacenes serán contratados y a cargo de la consultante, si bien, de acuerdo con el nuevo sistema, los productos siguen siendo propiedad de la entidad suiza hasta su envío definitivo a los clientes, por lo que los almacenes de distribución secundaria serán utilizados por la entidad suiza. El almacén en que la entidad suiza depositará sus productos en las Islas Canarias estará situado en Tenerife.

A la vista de lo anterior, la entidad suiza considera que actuará, a efectos del IGIC, como una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto lo que implicará que, entre otros aspectos, tenga la obligación de repercutir e ingresar el Impuesto en las entregas interiores de bienes efectuadas a favor del consultante. Asimismo, entiende que el procedimiento de devolución del IGIC soportado en las adquisiciones de bienes y envíos a Canarias que le resultará de aplicación será el previsto en el artículo 45 de la Ley del IGIC.

Conforme a lo manifestado, se consulta si la entidad suiza actuará en las Islas Canarias a través de un establecimiento permanente a efectos del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de la Dirección General de Tributos que estos almacenes situados en Tenerife, a efectos del IGIC, tienen la consideración de establecimiento permanente de la entidad suiza, ya que, según se desprende del texto de la consulta, constituye un "lugar fijo de negocios" desde donde la entidad suiza, con carácter estable y continuado, realiza una actividad económica de entrega de bienes.

Visto escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación al 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 consultante manifiesta que la actividad desarrollada por su grupo empresarial consiste en la fabricación y comercialización de productos de consumo, en las categorías de helados, productos alimenticios y productos para el cuidado personal y del hogar.

El grupo decidió acometer en el año 2006 un cambio de estructura en cuanto a sus sistemas de producción y distribución (Cadena de Suministro) en Europa, en diferentes fases, y ya lo ha implantado en países como Francia, Alemania, Bélgica, Holanda y Reino Unido. En España, el cambio se ha producido el 1 de abril de 2008, y desde esa fecha, una entidad del grupo en Suiza (en adelante, entidad suiza) es quien adquirirá directamente los productos terminados así como las materias primas componentes de determinados productos, tanto en el mercado interior como en el mercado comunitario o en el mercado internacional.

Las materias primas y los materiales de envases y embalaje adquiridos por la entidad suiza se facilitarán a las empresas manufactureras del grupo en régimen de maquila, para que, una vez haya elaborado el producto final, lo remita a la entidad suiza para la subsiguiente comercialización a las empresas distribuidoras del grupo en el mercado español como en el exterior.

Las empresas manufactureras, algunas de las cuales están ubicadas en España, en ningún caso adquirirán las materias primas ni los envases ni embalajes, que serán en todo momento propiedad de la entidad suiza hasta su transformación en producto terminado.

Tanto los productos finales elaborados en otros países, bajo el referido régimen de maquila, para la entidad suiza como los productos elaborados en España para la entidad suiza, que vayan a ser objeto de comercialización en el territorio de aplicación del Impuesto se conservarán por parte de la entidad suiza en almacenes que sean adecuados al efecto.

En dichos almacenes, además de conservar el stock generado antes de su distribución, se realizan diversas actuaciones relativas a controles de calidad, como por ejemplo el control de obsolescencia.

Posteriormente, los productos situados en los almacenes de la entidad suiza se transmitirán por ésta a la entidad española distribuidora (consultante) que es la entidad que desarrolla la actividad de comercialización a sus clientes en el territorio nacional, en tanto en cuanto es dicha entidad la que tiene suscritos los contratos con los clientes y cuenta con los

medios e infraestructura necesarios para la comercialización y distribución secundaria desde los almacenes de la entidad suiza hasta los clientes.

La distribución en el nuevo sistema de la cadena de suministro europea, se encuentra definida en dos niveles, como sigue:

i) Distribución primaria, que comprende el envío de los productos desde las fábricas hasta los almacenes centrales previstos, en la península, en las áreas de Madrid y Barcelona. Todas las operaciones de esta fase serán contratadas y a cargo de la entidad suiza.

ii) Distribución secundaria que comprende el envío de los productos desde los almacenes de distribución primaria a los clientes así como el envío y depósito a otros almacenes intermedios por razones de proximidad a los clientes. Estos almacenes serán contratados y a cargo de la consultante, si bien, de acuerdo con el nuevo sistema, los productos siguen siendo propiedad de la entidad suiza hasta su envío definitivo a los clientes, por lo que los almacenes de distribución secundaria serán utilizados por la entidad suiza. El almacén en que la entidad suiza depositará sus productos en las Islas Canarias estará situado en Tenerife.

A la vista de lo anterior, la entidad suiza considera que actuará, a efectos del IGIC, como una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto lo que implicará que, entre otros aspectos, tenga la obligación de repercutir e ingresar el Impuesto en las entregas interiores de bienes efectuadas a favor del consultante. Asimismo, entiende que el procedimiento de devolución del IGIC soportado en las adquisiciones de bienes y envíos a Canarias que le resultará de aplicación será el previsto en el artículo 45 de la Ley del IGIC.

Conforme a lo manifestado, se consulta si la entidad suiza actuará en las Islas Canarias a través de un establecimiento permanente a efectos del IGIC.

SEGUNDO.- El artículo 17.1.2º.c) de la Ley 20/1991 regula el concepto de establecimiento permanente, a efectos del IGIC, en los siguientes términos:

"Se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales.

En particular tendrán esta consideración: (...)

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, 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 efectuadas por el sujeto pasivo y cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias."

Esta Dirección General de Tributos, en la contestación de 23 de abril de 1997 a una consulta tributaria, tiene declarado que:

> *"La Ley 20/1991 considera establecimiento permanente "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 y 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 "per se" 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."*

Pues bien, en el caso que aquí se examina la sociedad consultante cuenta con unos almacenes situados en las Islas Canarias, y en ella se introduce mercancía propiedad de otra entidad suiza, integradas ambas en el mismo grupo empresarial. Estas mercancías permanecen como titularidad de la citada entidad suiza en los almacenes de la consultante (distribución secundaria) hasta su distribución a los clientes situados en Canarias, de ahí que se produzca una entrega de bienes entre la entidad suiza y la consultante, antes de la distribución final de la mercancía en Canarias.

Entendemos, por tanto, y es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que estos almacenes situados en Tenerife, a efectos del IGIC, tienen la consideración de establecimiento permanente de la entidad suiza, ya que, según se desprende del texto de la consulta, constituye un "lugar fijo de negocios" desde donde la entidad suiza, con carácter estable y continuado, realiza una actividad económica de entrega de bienes.

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 2 de septiembre de 2008

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673