

I. Disposiciones generales

Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos

588 *Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos.- Resolución de 28 de enero de 2021, sobre la incidencia de la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea, en diversos tributos cuya aplicación corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias.*

El 1 de febrero de 2020, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (en adelante, Reino Unido) se retiró de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom).

No obstante y de conformidad con los artículos 126 y 127 del Acuerdo de Retirada, el Derecho de la Unión se siguió aplicando en el Reino Unido durante un período transitorio que finalizó el 31 de diciembre de 2020; por tanto, desde el día 1 de enero de 2021 el Reino Unido no es Estado miembro a efectos de la aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido en el ámbito de la Unión Europea, con la salvedad del territorio de Irlanda del Norte por las circunstancias especiales que constan en el Protocolo sobre Irlanda/Irlanda del Norte, contenido en el Acuerdo de Retirada, que implica que el territorio de Irlanda del Norte formará parte de la Unión Europea en lo relativo a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes.

La no consideración del Reino Unido como Estado miembro de la Unión Europea, salvo el territorio de Irlanda del Norte en lo relativo a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes, tiene consecuencias en diversos ámbitos de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) y del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM), concretamente en los siguientes:

- Devolución en el régimen de viajeros, regulado, respecto al IGIC, en el artículo 11.2 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), y desarrollado en el artículo 14.2.2º.A) del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dicta normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante, Real Decreto 2538/1994) y en el artículo 11 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión); y, respecto al AIEM, en el artículo 84 de la Ley 20/1991 y los artículos 11 y 66 del Reglamento de gestión.

- Exención a la importación definitiva de bienes personales por traslado de residencia habitual, con ocasión de un matrimonio, por causa de muerte y para amueblar la residencia habitual o secundaria, regulado, respecto al IGIC, en el artículo 14.3.1º, 2º, 3º y 4º de la Ley 20/1991 y desarrollado por el artículo 20.1, 2, 3 y 4 del Real Decreto 2538/1994; y, respecto al AIEM, en el artículo 73.1 de la Ley 20/1991.

- Reglas de localización de las prestaciones de servicios, reguladas en el artículo 17 de la Ley 20/1991.

- Devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito territorial de aplicación del IGIC, regulada en el artículo 48 de la Ley 20/1991, en los artículos 87, 88 y 89 del Real Decreto 2538/1994 y en el artículo 13 del Reglamento de gestión.

Especial mención merece la incidencia de la retirada del Reino Unido respecto a la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito territorial de aplicación del IGIC. En efecto, como requisito para el ejercicio del derecho a la devolución, el artículo 48.2.1º de la Ley 20/1991 exige respecto a los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión Europea, como es el supuesto de los empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido, la existencia de reciprocidad en favor de los empresarios o profesionales establecidos en España.

El último párrafo del artículo 119 bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulador del régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, dispone que el reconocimiento de la existencia de reciprocidad se efectuará por resolución del Director General de Tributos estatal. Aunque se trate de una norma relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, resulta plenamente trasladable al IGIC por la identidad de regulación.

En la Resolución de 4 de enero de 2021, de la Dirección General de Tributos, sobre la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los empresarios o profesionales establecidos en los territorios del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (BOE de 5 de enero), se señala:

“(…) es necesario comparar la regulación concreta contenida en la legislación del Reino Unido sobre devolución del Impuesto a los empresarios o profesionales no establecidos en ese territorio, excluido el territorio de Irlanda del Norte solo en lo relativo a las operaciones sobre bienes, adaptando las devoluciones autorizadas por la Administración tributaria española a las reconocidas por el Reino Unido, a cuyo efecto se ha recabado la información proporcionada por la Administración tributaria del Reino Unido a través de su página web.

En este sentido, esta Dirección General ha obtenido la siguiente información:

1º. Con carácter general, las condiciones en las que se produce la devolución de las cuotas soportadas en el territorio del Reino Unido por los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto en España son equivalentes a las recogidas por la Ley 37/1992 para la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio del Reino Unido.

2º. No obstante, a partir de la información suministrada por las autoridades del Reino Unido, se han constatado las siguientes diferencias: en el territorio del Reino Unido no se procederá a la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas:

- a) Por bienes y servicios adquiridos que no se afecten a la actividad empresarial o profesional.
- b) Por bienes y servicios que se destinen a la reventa.
- c) Por bienes y servicios que se refieran a espectáculos o servicios de carácter recreativo.
- d) Por la adquisición de un vehículo automóvil.
- e) Del 50 por ciento del IVA soportado, por el alquiler o el arrendamiento financiero de un vehículo automóvil.”

Dada la exigencia de reciprocidad, no procedería la devolución de las cuotas del IGIC o la carga impositiva implícita soportadas en los términos y condiciones que se mencionan en la Resolución de 4 de enero de 2021, de la Dirección General de Tributos.

Fuera de los tributos integrantes del Régimen Económico Fiscal de Canarias, debemos detenernos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD). En efecto, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) expresó que no cabía introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y los donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes, y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

Consecuencia de esta jurisprudencia, se aprobó la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, Ley 29/1987), que excluía de su aplicación a los no residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

De lo dispuesto expresamente en la mencionada Disposición adicional segunda se desprendería que si el ISD se devenga desde el día 1 de enero de 2021 y los contribuyentes son residentes en el Reino Unido, incluida Irlanda del Norte, no tendrían derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la correspondiente Comunidad Autónoma.

Ahora bien, el Tribunal Supremo ha dictado, entre otras, las Sentencias 242/2018, de 19 de febrero de 2018, 488/2018, de 21 de marzo de 2018 y 492/2018, de 22 de marzo de 2018, procedentes de recursos interpuestos por ciudadanos residentes en países terceros no pertenecientes ni a la Unión Europea ni al Espacio Económico Europeo, y ha determinado que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, los efectos de la citada Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), resultan aplicables a los residentes en países no pertenecientes a la Unión. Por tanto, lo dispuesto en la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan o no en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

La Dirección General de Tributos estatal ha sentado doctrina administrativa en varias consultas en los mismos términos expresados anteriormente; por todas ellas, la V3062-19 de 30 de octubre. La doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos en esta materia vincula a la Administración tributaria gestora del ISD.

La Administración está obligada a prestar la debida información y asistencia para facilitar el ejercicio de los derechos y obligaciones que derivan de la normativa tributaria, amén de dotar de seguridad jurídica a la actuación tanto de los obligados tributarios como de los órganos integrantes de la Administración tributaria.

Por todo ello, se considera adecuado dictar la presente Resolución.

Uno.- Régimen de viajeros en el IGIC y en el AIEM.

1. Desde el día 1 de enero de 2021 y a los efectos de las devoluciones en las exportaciones en régimen de viajeros, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- Los viajeros que residan en Reino Unido, excluidos los viajeros que residan en Irlanda del Norte, tendrán la consideración de residentes fuera de la Unión Europea, por lo que para hacer efectiva la devolución de las cuotas o carga impositiva implícita del IGIC soportadas, tendrán la obligación de presentar los bienes y las facturas en la oficina correspondiente de la Agencia Tributaria Canaria, para que una vez comprobado que el viajero ha realizado tal presentación en el plazo de los tres meses siguientes a la expedición de las correspondientes facturas, el órgano competente diligencie las facturas y remita al proveedor un ejemplar.

- Respecto a los viajeros que residan en Irlanda del Norte, la devolución quedará condicionada a que se acredite, en el plazo de los tres meses siguientes a la expedición de las correspondientes facturas, la efectiva importación en Irlanda del Norte y que dicha importación no se ha beneficiado de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido o impuesto análogo. Los bienes y facturas deberán ser presentados en la Aduana de destino, que deberá hacer constar en la propia factura, a instancia del viajero, los extremos indicados, remitiendo el viajero la factura así diligenciada al proveedor.

2. Lo previsto en el apartado 1 anterior es aplicable a las devoluciones de las cuotas del AIEM en régimen de viajeros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 84 de la Ley 20/1991 y el artículo 66 del Reglamento de gestión.

3. Lo previsto en este punto uno se aplicará en tanto no entren en vigor las redacciones dadas a los artículos 11, 58.4, 66 y 124 del Reglamento de gestión por, respectivamente, los apartados dos, veintitrés, veinticuatro y veinticinco del artículo segundo del Decreto 111/2018, de 30 de julio, que modifica el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Dos.- Exención en el IGIC y en el AIEM por la importación de bienes por traslado de residencia.

1. Desde el día 1 de enero de 2021 y respecto a la exención aplicable a la importación de bienes personales por traslado de residencia habitual prevista en el artículo 14.3.1º de la Ley 20/1991 y desarrollado por el artículo 20.1 del Real Decreto 2538/1994, en el supuesto de que el IGIC se devengue desde la citada fecha y el importador sea residente en el Reino Unido en

el momento de la importación, excluida Irlanda del Norte, aquél tendrá la consideración de residente fuera de la Unión Europea, debiéndose tener en cuenta lo siguiente:

- En relación a lo previsto en el tercer párrafo del apartado 1º del artículo 14.3 de la Ley 20/1991 y partiendo de que la referencia al régimen de viajeros al que se remite no se regula en el apartado 28º sino en el apartado 27º, no resulta aplicable la extensión al cuádruplo de los límites del valor global de los bienes conducidos por viajeros previstos en la letra A) del citado apartado 27º.

Lo expresado en este guión no es aplicable cuando el importador sea residente en Irlanda del Norte, al que si le resultaría aplicable la extensión al cuádruplo de los límites del valor global de los bienes conducidos por viajeros.

- Respecto al requisito de acreditación de haber permanecido en la anterior residencia durante un determinado período mínimo contemplado en la letra d) del artículo 14.3.1º de la Ley 20/1991, el importador deberá acreditar que ha residido en el Reino Unido, excluida Irlanda del Norte, por un tiempo mínimo de doce meses consecutivos.

Si el importador es residente en Irlanda del Norte, deberá acreditar haber vivido regularmente en dicho territorio durante al menos 185 días por año natural.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si el impuesto por la importación se devenga durante el año 2021 y el importador es residente en el Reino Unido, excluida Irlanda del Norte, se entenderá que, a los efectos de esta exención, ha tenido su anterior residencia en un Estado miembro de la Unión Europea y ha cumplido el requisito temporal de permanencia mínima en su residencia anterior, si ha vivido regularmente en el Reino Unido, excluida Irlanda del Norte, al menos 185 días en el año 2020.

3. Conforme a lo dispuesto en el artículo 73.1 de la Ley 20/1991, lo previsto en el apartado 1 anterior es aplicable a las importaciones sujetas al AIEM.

Tres.- Exención en el IGIC y en el AIEM por la importación con ocasión de un matrimonio.

1. Desde el día 1 de enero de 2021 y a los efectos de la exención aplicable a la importación de regalos a personas con ocasión de su matrimonio y que trasladen su residencia a Canarias, regulada en el artículo 14.3.2º de la Ley 20/1991 y en el artículo 20.2 del Real Decreto 2538/1994, en el supuesto de que el IGIC por la importación se devengue desde la mencionada fecha y el regalo proceda de un residente habitual en el Reino Unido en el momento de la importación, excluida Irlanda del Norte, el valor unitario de los regalos, como consecuencia de su residencia habitual fuera de la Unión Europea, no podrá exceder de 200 euros.

En el caso de que regalo proceda de un residente habitual en Irlanda del Norte en el momento de la importación, el valor unitario de los regalos no podrá exceder de 350 euros.

2. En relación a lo previsto en el tercer párrafo del apartado 2º artículo 14.3 de la Ley 20/1991 y partiendo de que la referencia al apartado 28º debe efectuarse al apartado 27º, no resultaría aplicable la extensión al cuádruplo de los límites del valor global de los bienes

previstos en la letra A) del citado apartado 27º, cuando la anterior residencia de las personas, que con ocasión de su matrimonio trasladen su residencia a Canarias, sea en el Reino Unido, excluida Irlanda del Norte.

Lo expresado en el párrafo anterior no resulta aplicable cuando la anterior residencia de las personas, que con ocasión de su matrimonio trasladen su residencia a Canarias, sea en Irlanda del Norte, al que sí le resultaría aplicable la extensión al cuádruplo de los límites del valor global de los bienes previstos en la letra A) del apartado 27º del artículo 14.3 de la Ley 20/1991.

3. Conforme a lo dispuesto en el artículo 73.1 de la Ley 20/1991, lo previsto en los apartados 1 y 2 anteriores es aplicable a las importaciones sujetas al AIEM.

Cuatro.- Exención en el IGIC y en el AIEM por la importación de bienes personales por causa de muerte.

1. Desde el día 1 de enero de 2021 y en relación a la exención aplicable a la importación de bienes personales adquiridos u obtenido su usufructo por causa de muerte y destinados a la residencia secundaria en Canarias del importador con residencia habitual en este territorio, regulada en el artículo 14.3.3º de la Ley 20/1991 y desarrollado por el artículo 20.3 del Real Decreto 2538/1994, y en el supuesto de que el IGIC se devengue desde la citada fecha, no se aplicará la exención cuando el bien proceda del Reino Unido, excluida Irlanda del Norte. Cuando proceda de este último territorio, será aplicable la exención.

2. Conforme a lo dispuesto en el artículo 73.1 de la Ley 20/1991, lo previsto en el apartado 1 anterior es aplicable a las importaciones sujetas al AIEM.

Cinco.- Exención en el IGIC y en el AIEM por la importación de bienes para amueblar la residencia habitual o secundaria.

1. Desde el día 1 de enero de 2021 y en relación a la exención aplicable a la importación de bienes para amueblar la residencia habitual o secundaria en Canarias procedentes de una residencia secundaria que se abandone, regulada en el artículo 14.3.4º de la Ley 20/1991 y desarrollado por el artículo 20.4 del Real Decreto 2538/1994, y en el supuesto de que el IGIC se devengue desde la mencionada fecha, no se aplicará la exención cuando el bien proceda de una residencia secundaria situada en el Reino Unido, excluida Irlanda del Norte. Cuando proceda de una residencia secundaria sita en este último territorio, será aplicable la exención.

2. Conforme a lo dispuesto en el artículo 73.1 de la Ley 20/1991, lo previsto en el apartado 1 anterior es aplicable a las importaciones sujetas al AIEM.

Seis.- Reglas de localización de las prestaciones de servicios.

1. Desde el día 1 de enero de 2021, estará no sujeta al IGIC la prestación de los servicios que se mencionan en el artículo 17.Uno.3 de la Ley 20/1991 cuando el destinatario de los

mismos esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el Reino Unido, incluida Irlanda del Norte.

2. Desde el día 1 de enero de 2021 y siempre y cuando siga vigente la redacción a la fecha en que se dicta la presente Resolución, no será aplicable la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991 a la prestación de los servicios enumerados en este precepto, cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en el Reino Unido, incluida Irlanda del Norte; lo que supondrá su sujeción al IGIC.

Siete.- Régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en Canarias.

1. Desde el día 1 de enero de 2021 y en relación al régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en Canarias de cuotas del IGIC o carga impositiva implícita soportadas, regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y desarrollado por los artículos 87, 88 y 89 del Real Decreto 2538/1994 y 12 del Reglamento de gestión, y en el supuesto de que se trate de empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido, excluida Irlanda del Norte, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- No tendrán que acreditar la existencia de reciprocidad.

- En cumplimiento del principio de reciprocidad, no serán objeto de devolución las cuotas del IGIC o la carga impositiva implícita, devengadas desde el día 1 de enero de 2021 y soportadas por el empresario o profesional no establecido, en la adquisición o importación de los siguientes bienes o servicios:

a) Bienes y servicios adquiridos que no se afecten a la actividad empresarial o profesional.

b) Bienes y servicios que se destinen a la reventa.

c) Bienes y servicios que se refieran a espectáculos o servicios de carácter recreativo.

d) Vehículo automóvil.

e) Del 50 por ciento del IGIC soportado, por el alquiler o el arrendamiento financiero de un vehículo automóvil.

- Deberán nombrar previamente a un representante residente en España que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con los peticionarios de la devolución en los casos de devolución improcedente.

- Deberán solicitar la devolución telemáticamente a través del modelo 414 “Solicitud devolución del Impuesto General Indirecto Canario por empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias”, en las condiciones establecidas en la Orden de 14 de diciembre de 2020 (BOC nº 268, de 29.12.20).

2. Considerando que el territorio de Irlanda del Norte forma parte de la Unión Europea en lo relativo a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes,

pero no respecto a las prestaciones de servicios, desde el día 1 de enero de 2021 y respecto al régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en Canarias de cuotas del IGIC o carga impositiva implícita soportadas, regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y desarrollado por los artículos 87, 88 y 89 del Real Decreto 2538/1994 y 12 del Reglamento de gestión, y en el supuesto que se trate de empresarios o profesionales establecidos en Irlanda del Norte, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- No tendrán que acreditar la existencia de reciprocidad respecto a la devolución de las cuotas del impuesto exigible a la adquisición de servicios.

- A las cuotas del IGIC o la carga impositiva implícita soportadas en la adquisición o importación de bienes, no les resultarán aplicables las limitaciones que, por el principio de reciprocidad, es exigible a los empresarios o profesionales establecidos en el resto del territorio del Reino Unido.

- A las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de servicios les resultarán aplicables las limitaciones que, por el principio de reciprocidad, es exigible a los empresarios o profesionales establecidos en el resto del territorio del Reino Unido. Por ello, no serán objeto de devolución las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de los servicios citados en el segundo guión del apartado 1 anterior.

- En el supuesto que soliciten la devolución de cuotas del IGIC soportadas por la adquisición de servicios, deberán nombrar previamente a un representante residente en España que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con los peticionarios de la devolución en los casos de devolución improcedente.

- El nombramiento previo del representante a que se refiere el guión anterior, debe efectuarse incluso en el supuesto de que la misma solicitud se refiera tanto a la petición de devolución de cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de servicios, como de cuotas del IGIC o carga impositiva implícita soportada en la adquisición o importación de bienes; en este caso, la responsabilidad solo alcanzará a la devolución improcedente de cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de servicios.

- En el caso de que soliciten exclusivamente la devolución de cuotas del IGIC o carga impositiva implícita soportadas por la adquisición o importación de bienes, no hay obligación de nombrar a un representante residente en España.

- Si la solicitud de devolución es exclusivamente de cuotas del IGIC o carga impositiva implícita soportadas por la adquisición o importación de bienes, deberá presentarse la solicitud obligatoriamente a través del portal electrónico dispuesto al efecto por las autoridades fiscales del Reino Unido; no obstante, si no hay habilitado un portal electrónico deberán presentar telemáticamente la solicitud de devolución a través del citado anteriormente modelo 414.

- Si la solicitud de devolución es exclusivamente de cuotas del IGIC soportadas por la adquisición de servicios, deberá presentarse la solicitud obligatoriamente a través del modelo 414.

- Si la solicitud de devolución incluye cuotas del IGIC soportadas por la adquisición de servicios y cuotas o carga impositiva soportadas en la adquisición o importación de bienes, deberá presentarse la solicitud obligatoriamente a través del modelo 414.

3. Lo dispuesto en este punto siete solo procederá respecto de las solicitudes que se presenten desde el día 1 de enero de 2021, cuando se refieran a cuotas del IGIC y carga impositivas implícitas devengadas desde esta fecha, siempre que se hubiesen solicitado en los plazos y en la forma establecidos reglamentariamente y se cumplan el resto de requisitos exigidos.

Ocho.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La tributación en el ISD cuando el contribuyente es residente en el Reino Unido, incluida Irlanda del Norte, no se ve afectada por la retirada del mismo de la Unión Europea, dado que conforme a la jurisprudencia europea y española, y la doctrina de la Dirección General de Tributos, lo dispuesto en la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 es aplicable igualmente a ciudadanos residentes fuera de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo.

Las Palmas de Gran Canaria, a 28 de enero de 2021.- El Viceconsejero de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos, Fermín Delgado García.