CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1845 (17/08/17)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.1. y 2.2º Ley 20/1991 Art. 7.2.5º Ley 20/1991 Art. 9.2º Ley 20/1991 Art. 23.1 Ley 20/1991 Art. 52.f-bis Ley 4/2012 Art. 54.1.j) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, que no tiene la condición de comerciante minorista, pretende formalizar contratos con varios talleres de vehículos por el que éstos se comprometen a adquirir de forma exclusiva un lubricante de la marca que representa aquélla, para su utilización en los servicios de reparación que prestan. Derivado de este contrato la entidad mercantil consultante entrega aceite lubricante exigiendo al taller de vehículo la correspondiente contraprestación dineraria. Igualmente y derivado del contrato suscrito, entrega al taller de vehículo aceite lubricante sin exigencia de contraprestación alguna.

Consulta la sujeción al IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

De lo señalado por la entidad mercantil consultante se desprende la realización de las siguientes operaciones:

- La entrega sujeta y no exenta al IGIC de aceite lubricante por parte de la entidad mercantil consultante al taller de vehículo, siendo aplicable el tipo reducido del 3 por ciento.

- La prestación de servicio sujeta y no exenta del IGIC de obligación de hacer y no hacer prestado por el taller de vehículo a la entidad mercantil consultante, siendo aplicable el tipo general del 7 por ciento. Puesto que la contraprestación de este servicio no es dineraria (entrega por parte de la entidad mercantil consultante de aceite lubricante), la base imponible se determinaría conforme a la regla especial prevista en el artículo 23.1.4º de la Ley 20/1991, estimando este centro directivo que el coste del servicio de obligación de hacer y no hacer coincidiría con el precio de adquisición del aceite lubricante que exigiría la entidad mercantil consultante.

- La entrega de aceite lubricante sujeta y no exenta al IGIC que, en concepto de contraprestación no dineraria del servicio de obligación de hacer y no hacer, realiza la entidad mercantil consultante al taller de vehículo, siendo aplicable el tipo reducido del 3 por ciento. La base imponible se determinaría conforme a la regla especial prevista en el artículo 23.1.1º de la Ley 20/1991, siendo la cuantía de la misma el precio de adquisición por parte de la entidad mercantil consultante del aceite lubricante.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

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, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante, que no tiene la condición de comerciante minorista, pretende formalizar contratos con varios talleres de vehículos por el que éstos se comprometen a adquirir de forma exclusiva un lubricante de la marca que representa aquélla, para su utilización en los servicios de reparación que prestan. Derivado de este contrato la entidad mercantil consultante entrega aceite lubricante exigiendo al taller de vehículo la correspondiente contraprestación dineraria. Igualmente y derivado del contrato suscrito, entrega al taller de vehículo aceite lubricante sin exigencia de contraprestación alguna.

Consulta la sujeción al IGIC.

SEGUNDO.- A juicio de este centro directivo y de acuerdo con lo expuesto por la entidad mercantil consultante, se desprende la realización de las siguientes operaciones:

a) Entrega de aceite lubricante de la entidad mercantil consultante a los talleres de vehículos

Puesto que la entidad mercantil consultante no tiene la consideración de comerciante minorista, nos encontraríamos ante una entrega de bienes sujeta y no exenta del IGIC conforme a lo establecido en los artículos 4.1 y 5.1 y 2.2º de la Ley 20/1991, que disponen, respectivamente, lo siguiente:

-"1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."

- "1. 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 extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales,ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren el apartado 2º del número 2, y las letras a) y b) del número 4 de este artículo.

Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto General Indirecto Canario."

2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:
(...)

2°. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario."

En cuanto al tipo impositivo aplicable a la entrega de aceite lubricante, el artículo 52.f-bis) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

"*El tipo cero será aplicable a las siguientes operaciones:*

(...)

f-bis) La entrega de los productos derivados del refino del petróleo incluidos en las partidas arancelarias que respecto a la actividad de producción y refino del petróleo se encuentran recogidas en el Anexo I de la Ley 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las islas Canarias."

Los aceites lubricantes se incluyen, dependiendo del porcentaje que tengan en peso de aceite de petróleo o mineral bituminoso, en la partida arancelaria 2710.19.71 "*Aceites lubricantes y los demás"* o en la partida arancelaria 3403 "*Preparaciones lubricantes, incluidos los aceites de corte, las preparaciones para aflojar tuercas, las preparaciones antiherrumbre o anticorrosión y las preparaciones para el desmoldeo, a base de lubricantes y preparaciones de los tipos utilizados para el ensimado de materias textiles o el aceitado o engrasado de cueros y pieles, peleteria u otras materias, (excepto aquellas que contengan como componente básico una proporción de aceites de petróleo o de mineral bituminoso superior o igual al 70% en peso)*". Ninguna de las mencionadas partidas arancelarias se encuentran incluidas en el Anexo I de la Ley 4/2014 que se cita en el texto del artículo 52.f-bis) de la Ley 4/2012, por lo que no resulta de aplicación el tipo cero.

El artículo 54.1.j) de la Ley 4/2012 dispone:

"*1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:*

(...)

j) La entrega de los productos derivados del refino del petróleo que no tribute al tipo cero de acuerdo con lo dispuesto en las letras f)-bis y h) del artículo 52 de esta ley."

Conforme a este precepto, la entrega de aceite lubricante que realiza la entidad mercantil consultante tributa al tipo reducido del 3 por ciento.

b) Obligación de utilización exclusiva del aceite lubricante por el taller de vehículos en su actividad de reparación.

Nos encontramos, conforme a lo expuesto por la entidad mercantil consultante, ante la obligación del taller de vehículo de adquirir una determinada marca de aceite lubricante (obligación de hacer) y ante la obligación de no adquirir aceite lubricante distinto al suministrado por la entidad mercantil consultante (obligación de no hacer).

El artículo 7.2.5º de la Ley 20/1991 dispone:

"*2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:*

(...)

5º.- Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas."

A efectos del IGIC tiene la consideración de prestación de servicio la obligación de hacer y no hacer que el taller de vehículo efectúa en favor de la entidad mercantil consultante. Además dicha prestación de

servicio tiene carácter oneroso por lo que se encuentra sujeta y no exenta del IGIC. Efectivamente, aunque no se exija contraprestación dineraria por parte de la entidad mercantil consultante ello no significa que nos encontremos ante una operación gratuita (que supondría la no sujeción al IGIC, salvo vinculación entre la partes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9.8º de la Ley 20/1991), puesto que la contraprestación de la obligación de hacer y no hacer consiste en la entrega por parte de la entidad mercantil consultante de aceite lubricante: contraprestación no dineraria.

A esta prestación de servicio le resulta de aplicación el tipo general del 7 por ciento previsto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, que dispone:

> "*1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:*
> *(...)*
> *d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo.*"

En cuanto a la base imponible de la prestación de servicio que nos ocupa y teniendo en cuenta que la contraprestación no es dineraria, el artículo 23.1 de la Ley 20/1991 dispone:

> "*1. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.*
>
> *Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas siguientes:*
>
> *1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.*
>
> *Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.*
>
> *2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.*
>
> *3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.*
>
> *4.ª En el caso de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.*
>
> *No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero,*

acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores."

Conforme a lo establecido en el apartado 4º de este artículo 23.1, la base imponible de la prestación de servicio que realiza el taller de vehículo a la entidad mercantil consultante sería el coste del servicio de obligación de hacer y no hacer, que a juicio de este centro directivo coincidiría con el precio de adquisición del aceite lubricante que exigiría la entidad mercantil consultante.

c) Entrega por parte de la entidad mercantil consultante de aceite lubricante en concepto de contraprestación no dineraria del servicio de obligación de hacer y no hacer prestado por el taller de vehículo.

El artículo 9.2º de la Ley 20/1991 dispone:

"*No están sujetas al Impuesto:*
(...)
2º.- Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago."

Tratándose de una contraprestación no dineraria, aplicando *a contrario sensu* lo establecido en el precepto y puesto que se trata de la entrega de bienes realizada por un empresario o profesional (la entidad mercantil consultante) en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, nos encontramos ante una operación sujeta y no exenta al IGIC de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4.1 y 5.1. y 2.2º de la Ley 20/1991, siendo el tipo impositivo aplicable el reducido del 3 por ciento.

En cuanto a la base imponible y puesto que la entidad mercantil consultante desarrolla una actividad comercial, resulta de aplicación el apartado 1º del artículo 23.1 de la Ley 20/1991.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que de lo señalado por la entidad mercantil consultante se desprende la realización de las siguientes operaciones:

- La entrega sujeta y no exenta al IGIC de aceite lubricante por parte de la entidad mercantil consultante al taller de vehículo, siendo aplicable el tipo reducido del 3 por ciento.

- La prestación de servicio sujeta y no exenta del IGIC de obligación de hacer y no hacer prestado por el taller de vehículo a la entidad mercantil consultante, siendo aplicable el tipo general del 7 por ciento. Puesto que la contraprestación de este servicio no es dineraria (entrega por parte de la entidad mercantil consultante de aceite lubricante), la base imponible se determinaría conforme a la regla especial prevista en el artículo 23.1.4º de la Ley 20/1991, estimando este centro directivo que el coste del servicio de obligación de hacer y no hacer coincidiría con el precio de adquisición del aceite lubricante que exigiría la entidad mercantil consultante.

- La entrega de aceite lubricante sujeta y no exenta al IGIC que, en concepto de contraprestación no dineraria del servicio de obligación de hacer y no hacer, realiza la entidad mercantil consultante al taller de vehículo, siendo aplicable el tipo reducido del 3 por

ciento. La base imponible se determinaría conforme a la regla especial prevista en el artículo 23.1.1º de la Ley 20/1991, siendo la cuantía de la misma el precio de adquisición por parte de la entidad mercantil consultante del aceite lubricante.

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 agosto de 2017
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González