Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 2068 (11/06/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22.3.a) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante tenía suscrito un contrato de distribución de equipo y material sanitario con otro empresario proveedor de los bienes objeto de comercialización. Se señala en la consulta que la entidad consultante tiene la consideración de comerciante minorista.

La entidad consultante y su proveedor no han renovado el contrato de distribución, que venían renovando anualmente en los últimos dieciocho años, para la comercialización de los productos del proveedor en Canarias. No existía derecho adquirido de prórroga. A partir del acuerdo, dicho proveedor ha continuado directamente con la comercialización.

Temporalmente, la entidad consultante prestará servicios de apoyo (administrativos y de almacenaje), que serán facturados como tal, y continuando con la actividad comercial de otros bienes derivados de contratos de distribución con otros proveedores.

Expone la entidad mercantil consultante que, además de la comercialización, también desarrollaba la promoción de los productos del empresario proveedor, de manera que se amplió considerablemente la cartera de clientes, lo que produjo desde el año 2003 al año de no prórroga del contrato un incremento del 230 por ciento del volumen de facturación.

La entidad consultante señala que el empresario proveedor abonará cuantías, que califica de indemnizatorias, por los conceptos distintos siguientes:

- Rescisión de los contratos suscritos por la entidad consultante con sus clientes.

Respecto a este concepto, se señala que, además de la comercialización, la entidad consultante efectuaba también promoción de los productos del empresario proveedor, de manera que, expone, se amplió considerablemente la cartera de clientes, lo que produjo desde el año 2003 al año de rescisión del contrato un incremento del 230 por ciento del volumen de facturación.

- Transmisión de adjudicaciones de contratos de suministros que la entidad mercantil consultante tiene con la Administración Pública.

La cuantía se determina en base al lucro cesante.

- Transmisión a la entidad proveedora de los equipos médicos demostrativos adquiridos por la entidad consultante y cedidos de forma gratuita a centros hospitalarios.

- Transmisión de la información comercial y los conocimientos técnicos acumulados.

Al margen de lo anterior, la entidad consultante ha procedido a entregar a la entidad proveedora la mercancía en existencia a precio de coste.

Se consulta la tributación en el IGIC de cada uno de los conceptos descritos y de la entrega de las mercancías en existencias.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- En relación a lo dispuesto en el artículo 22.3.a) de la Ley 20/1991, lo importante no es tanto determinar si la cuantía que se tiene derecho a percibir constituye o no una indemnización, sino si retribuye o no un acto de consumo gravable.

- De la descripción efectuada por la entidad consultante se desprende que nos encontramos ante una operación única, calificada de prestación de servicios sujeta al IGIC, de transmisión de posición comercial en el mercado canario, no resultando de aplicación la exención técnica prevista en el artículo 50.Uno.24º de la Ley 4/2012.

- La operación única de prestación de servicio también acoge a la entrega de la mercancía en existencia, por lo que, aún disponiendo de la consideración de comerciante minorista la entidad mercantil consultante, no resulta aplicable, ni parcialmente, la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

- Está sujeta y no exenta del IGIC el servicio administrativo y de almacenamiento que prestará la entidad mercantil consultante. Esta prestación de servicios es posterior a la operación única mencionada.

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 tenía suscrito un contrato de distribución de equipo y material sanitario con otro empresario proveedor de los bienes objeto de comercialización. Se señala en la consulta que la entidad consultante tiene la consideración de comerciante minorista.

La entidad consultante y su proveedor no han renovado el contrato de distribución, que venían renovando anualmente en los últimos dieciocho años, para la comercialización de los productos del proveedor en Canarias. No existía derecho adquirido de prórroga. A partir del acuerdo, dicho proveedor ha continuado directamente con la comercialización.

Temporalmente, la entidad consultante prestará servicios de apoyo (administrativos y de almacenaje), que serán facturados como tal, y continuando con la actividad comercial de otros bienes derivados de contratos de distribución con otros proveedores.

Expone la entidad mercantil consultante que, además de la comercialización, también desarrollaba la promoción de los productos del empresario proveedor, de manera que se amplió considerablemente la cartera de clientes, lo que produjo desde el año 2003 al año de no prórroga del contrato un incremento del 230 por ciento del volumen de facturación.

La entidad consultante señala que el empresario proveedor abonará cuantías, que califica de indemnizatorias, por los conceptos distintos siguientes:

- Rescisión de los contratos suscritos por la entidad consultante con sus clientes.

Respecto a este concepto, se señala que, además de la comercialización, la entidad consultante efectuaba también promoción de los productos del empresario proveedor, de manera que, expone, se amplió considerablemente la cartera de clientes, lo que produjo desde el año 2003 al año de rescisión del contrato un incremento del 230 por ciento del volumen de facturación.

- Transmisión de adjudicaciones de contratos de suministros que la entidad mercantil consultante tiene con la Administración Pública.

La cuantía se determina en base al lucro cesante.

- Transmisión a la entidad proveedora de los equipos médicos demostrativos adquiridos por la entidad consultante y cedidos de forma gratuita a centros hospitalarios.

- Transmisión de la información comercial y los conocimientos técnicos acumulados.

Al margen de lo anterior, la entidad consultante ha procedido a entregar a la entidad proveedora la mercancía en existencia a precio de coste.

Se consulta la tributación en el IGIC de cada uno de los conceptos descritos y de la entrega de las mercancías en existencias.

SEGUNDO.- A diferencia del contrato de agencia que dispone de normativa jurídica propia (Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia), el contrato de distribución no dispone de una regulación propia, rigiéndose por las normas generales de la contratación y por lo acordado entre las partes.

Por el contrato de agencia una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones. El agente debe seguir las pautas marcadas por el empresario para el desarrollo y promoción de las operaciones de comercio.

En el contrato de distribución el distribuidor adquiere el producto del empresario para su posterior reventa, asumiendo el riesgo de la operación, y el beneficio económico que obtiene se produce por la venta de un producto que previamente ha comprado. Por tanto, el distribuidor cuenta con un mayor grado de independencia en la organización de su trabajo en la medida en que podrá organizar su negocio con mayor autonomía, ya que adquiere el producto y actúa por cuenta propia, no encontrándose bajo las directrices del empresario proveedor.

En la práctica, la distinción de ambas modalidades es de suma importancia para conocer los efectos que se van a desplegar como consecuencia de la extinción de la relación contractual, toda vez que en la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia, se prevé el derecho del agente a una serie de indemnizaciones cuando se produce la finalización del contrato; pero en el contrato de distribución, al carecer de regulación propia, habrá que estar a lo pactado por las partes, a las normas civiles generales, así como a la posible aplicación analógica de la Ley del Contrato de Agencia.

A estos efectos, el artículo 22.3.a) de la Ley 20/1991 dispone:

"3. No se incluirán en la base imponible:

a) Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el número anterior, que por su naturaleza y función no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto."

La indemnización distinta que expresa este número 3 está contenida en la letra d) del número 2 que dispone:

"*2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:*

(...)

d) Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto."

En realidad lo importante no es determinar si las cuantías que debe abonar el empresario proveedor constituyen o no una indemnización, sino si retribuyen o no a un acto de consumo gravable; en otras palabras, se debe estar a la verdadera naturaleza económica de la operación.

Aunque la entidad mercantil consultante exponga la existencia de pagos por conceptos que la entidad considera distintos:

- Rescisión de los contratos suscritos por la entidad consultante con sus clientes,

- Transmisión de adjudicaciones de contratos de suministros que la entidad mercantil consultante tiene con la Administración Pública,

- Transmisión a la entidad proveedora de los equipos médicos demostrativos adquiridos por la entidad consultante y cedidos de forma gratuita a centros hospitalarios, y

- Transmisión de la información comercial y los conocimientos técnicos acumulados,

del análisis conjunto de los conceptos que describe la entidad consultante, se desprende que no nos encontramos ante operaciones distintas, sino ante varios actos que la entidad consultante realiza para un tercero (el empresario proveedor), tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

La realidad, a juicio de este centro directivo, es que el empresario proveedor adquiere la posición comercial de la entidad consultante en el mercado canario; por tanto, las cuantías que abona vienen a retribuir un acto de consumo gravable; existiendo un vínculo directo entre el servicio prestado por la entidad consultante y la contraprestación recibida, constituyendo las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio prestado, en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas.

Hablamos de servicio prestado por la entidad consultante, porque esa es la verdadera naturaleza de la operación única objeto de consulta conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, que dispone:

"1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes."

Por último, dado que la entidad consultante dispone de la consideración de comerciante minorista, sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en el desarrollo de su actividad comercial, habría que determinar si pudiera ser de aplicación el supuesto de exención técnica previsto en el artículo 50.Uno,24º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone:

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

(...)

24º. Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.

Lo dispuesto en este número no se aplicará:

a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.

b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los apartados 20º, 21º y 22º anteriores."

La exención prevista en el artículo 50.Uno.24º de la Ley 4/2012 únicamente es predicable respecto a las entregas de bienes. Puesto que hemos determinado que nos encontramos ante una operación única calificada de prestación de servicio, no resulta aplicable.

La operación única engloba también la entrega a la entidad proveedora de la mercancía en existencia, por lo que, aún disponiendo de la consideración de comerciante minorista, tampoco resulta aplicable, ni siquiera parcialmente, la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, por dos razones:

- Porque nos encontramos ante una operación única calificada de prestación de servicios.

- No nos encontramos ante una operación de entrega en el desarrollo de una actividad comercial, sino en el marco de una transmisión de la posición comercial de la entidad consultante en el mercado canario respecto de determinados equipos y material sanitario.

El citado artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 dispone:

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

(...)

27º. Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.

La exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial.

(...)"

Por último, resulta necesario aclarar, que la operación única de prestación de servicio de transmisión de posición comercial que realiza la entidad consultante no abarca la prestación de servicios administrativos y de almacenamiento que prestará la entidad consultante a la entidad destinataria de la operación única.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- En relación a lo dispuesto en el artículo 22.3.a) de la Ley 20/1991, lo importante no es tanto determinar si la cuantía que se tiene derecho a percibir constituye o no una indemnización, sino si retribuye o no un acto de consumo gravable.

- De la descripción efectuada por la entidad consultante se desprende que nos encontramos ante una operación única, calificada de prestación de servicios sujeta al IGIC, de transmisión de posición comercial en el mercado canario, no resultando de aplicación la exención técnica prevista en el artículo 50.Uno.24º de la Ley 4/2012.

- La operación única de prestación de servicio también acoge a la entrega de la mercancía en existencia, por lo que, aún disponiendo de la consideración de comerciante minorista la entidad mercantil consultante, no resulta aplicable, ni parcialmente, la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

- Está sujeta y no exenta del IGIC el servicio administrativo y de almacenamiento que prestará la entidad mercantil consultante. Esta prestación de servicios es posterior a la operación única mencionada.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 11 de junio de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García