Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

Edificio Usos Múltiples II
Avda. José Manuel Guímerá nº 10- 5ªplanta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 26 00

CONSULTA TRIBUTOS REF Y TRIBUTOS PROPIOS
CONSULTA Nº 1761 (18/02/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre las Labores del Tabaco	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 12 Ley 1/2011 Art. 38 bis y 38 ter Orden de 9 de mayo de 2011

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante es titular de una fábrica de labores del tabaco y tiene previsto suscribir un contrato de distribución exclusiva con una sociedad distribuidora. La entidad mercantil consultante vendería, fuera de todo régimen suspensivo, las labores del tabaco fabricadas exclusivamente a la sociedad distribuidora no vinculada. Ésta revendería a sus propios clientes con precios libremente determinados, comprometiéndose a no adquirir, ni comercializar ni distribuir labores del tabaco de otros fabricantes o importadores.

La entidad mercantil consultante expone que con independencia del contrato de distribución, ambas sociedades tienen intención de firmar un contrato de prestación de servicio de consultoría comercial.

Consulta si las cantidades satisfecha por la indicada prestación de consultoría comercial tendría o no la consideración de descuento a los efectos de la fijación del precio medio ponderado de venta real.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La contraprestación que abonaría la entidad mercantil consultante por el servicio que la sociedad distribuidora le prestaría en el desarrollo del contrato de prestación de servicios de consultoría, tiene la consideración de descuento a los efectos del cálculo del precio medio ponderado de venta real.

Edificio Usos Múltiples II
Avda. José Manuel Guímerá nº 10- 5ªplanta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 26 00

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre las Labores del Tabaco (en adelante, ILT), este centro directivo en uso de la atribución conferida por la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante es titular de una fábrica de labores del tabaco y tiene previsto suscribir un contrato de distribución exclusiva con una sociedad distribuidora. La entidad mercantil consultante vendería, fuera de todo régimen suspensivo, las labores del tabaco fabricadas exclusivamente a la sociedad distribuidora no vinculada. Ésta revendería a sus propios clientes con precios libremente determinados, comprometiéndose a no adquirir, ni comercializar ni distribuir labores del tabaco de otros fabricantes o importadores.

La entidad mercantil consultante expone que con independencia del contrato de distribución, ambas sociedades tienen intención de firmar un contrato de prestación de servicio de consultoría comercial.

Consulta si las cantidades satisfecha por la indicada prestación de consultoría comercial tendría o no la consideración de descuento a los efectos de la fijación del precio medio ponderado de venta real.

SEGUNDO.- El artículo 12 de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias (en adelante, Ley 1/2011), dispone:

"*Artículo 12.- Tipos de gravamen.*

1. El impuesto se exigirá conforme a la siguiente tarifa:

Epígrafe 1. Cigarros y cigarritos: Los cigarros y cigarritos estarán gravados al tipo de 2 por 100.

Epígrafe 2. Cigarrillos: Excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados al tipo de 31 euros por cada 1.000 cigarrillos.

El tipo será de 45 euros por cada 1.000 cigarrillos cuando el precio medio ponderado de venta real sea inferior al precio de referencia indicado en el apartado siguiente.

Epígrafe 3. Picadura para liar rubia: Excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, la picadura para liar rubia estará gravada al tipo de 38 euros por kilogramo.

El tipo será de 52 euros por kilogramo cuando el precio medio ponderado de venta real sea inferior al precio de referencia indicado en el apartado siguiente.

Epígrafe 4. Picadura para liar negra: Excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, la picadura para liar negra estará gravada al tipo de 8 euros por kilogramo.

El tipo será de 22 euros por kilogramo cuando el precio medio ponderado de venta real sea inferior al precio de referencia indicado en el apartado siguiente.

Epígrafe 5. Las demás labores del tabaco: Las demás labores del tabaco estarán gravadas al tipo del 5 por 100.

2. A los efectos de lo establecido en el apartado anterior, el precio de referencia que debe tenerse en cuenta para determinar la aplicación del tipo incrementado es el siguiente:

Epígrafe 2. Cigarrillos: El precio de referencia es de 65 euros por cada 1.000 cigarrillos.

Epígrafe 3. Picadura de liar rubia: El precio de referencia es de 85 euros por kilogramo.

Epígrafe 4. Picadura de liar negra: El precio de referencia es de 35 euros por kilogramo.

3. A los efectos de este artículo, el precio medio ponderado de venta real calculado para cada modalidad de tabaco, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, será el que resulte de aplicar la siguiente fórmula a los datos obtenidos en el mes natural anterior:

$$PMPVR = \frac{\Sigma \text{ Importe ventas fuera del régimen suspensivo - Descuentos}}{\text{Cantidad de labor entregada}}$$

La determinación del cálculo de los términos de la fracción, así como la regularización que en su caso proceda, será establecida reglamentariamente por el consejero competente en materia tributaria.

Los sujetos pasivos del impuesto y, en su caso, las personas o entidades para quienes se fabrique, transforme o almacene por cuenta ajena, en régimen suspensivo, cigarrillos o picaduras para liar, comunicarán, en la forma que se establezca reglamentariamente por el consejero competente en materia tributaria, los precios medios ponderados de venta real correspondientes a las distintas modalidades de cigarrillos y picadura de liar comercializadas.

A los efectos de esta ley se entiende por modalidad de tabaco, cada una de las diferentes presentaciones de una labor de tabaco que se comercializan bajo un mismo nombre o marca comercial. Se consideran diferentes presentaciones de una

misma marca, entre otras, las que presentan diferentes contenidos de nicotina, diferentes forma de envase, con o sin filtro, diferentes longitudes de cigarrillos, etc.

4. En el caso de importaciones realizadas fuera del régimen suspensivo, el precio medio ponderado de venta real al que se refiere el presente artículo será el calculado en el momento del devengo del impuesto para la labor que se importa.

En este caso, el precio medio ponderado de venta real para cada epígrafe previsto en el apartado 1 del presente artículo será el resultado de adicionar al valor en aduanas, los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación, con excepción del Impuesto General Indirecto Canario.

b) Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, portes, transportes y seguros, que se produzcan hasta el primer lugar de destino o de ruptura de carga.

A estos efectos se considerará como primer lugar de destino el que figure en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en las islas Canarias.

De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregación o separación del cargamento en el interior de dichos territorios.

5. Los tipos impositivos, los precios de referencia y los precios medios ponderados de venta real aplicables serán los vigentes en el momento del devengo. No obstante, en los supuestos de irregularidades en la circulación, el tipo aplicable, el precio de referencia y el precio medio ponderado de venta real será el vigente en el momento del envío de las labores del tabaco."

El desarrollo reglamentario del del precio medio ponderado de venta real (PMPVR) está contenido en el Capítulo VIII bis de la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras medidas tributarias (Orden de desarrollo), que dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"CAPÍTULO VIII BIS

PRECIO MEDIO PONDERADO DE VENTA REAL

Artículo 38 bis. Precio medio ponderado de venta real

1. El precio medio ponderado de venta real a que se refiere el artículo 12.3 de la Ley 1/2011, de 21 de enero, se calculará con los datos del mes natural anterior.

En el numerador de la fracción prevista en el citado artículo 12.3 se computará el importe de las ventas realizadas fuera del régimen suspensivo para cada modalidad de cigarrillos o picadura de liar.

Por importe de ventas se entiende el sumatorio de las bases imponibles del Impuesto General Indirecto Canario en las entregas de los cigarrillos y picadura de liar, incluso las exentas del Impuesto General Indirecto Canario, efectuadas por el sujeto pasivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y cuyo devengo por aquel Impuesto se hubiera producido en el mes natural anterior.

En el denominador de la fracción se computará la cantidad de cigarrillos y picadura de liar correspondiente a las entregas que integran el numerador. Además se computarán, en su caso, las cantidades entregadas de cigarrillos y picadura de liar no sujetas al Impuesto General Indirecto Canario por tratarse de entregas sin contraprestación. Tratándose de cigarrillos se computará en miles, y tratándose de picadura de liar en kilogramos.

Cuando exista vinculación entre el sujeto pasivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el adquirente comercializador de las labores, en los términos previstos en el número 3 del artículo 23 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, el precio medio ponderado de venta real se calculará teniendo en cuenta el importe de las ventas y la cantidad de labor entregada por la persona o entidad vinculada, comercializadora de las labores. En el supuesto de entregas sucesivas entre entidades o personas vinculadas entre sí, se tendrá en cuenta el importe de las ventas y la cantidad de labor correspondientes a las entregas efectuadas por la última entidad o persona vinculada en la cadena de comercialización.

Cuando el sujeto pasivo del Impuesto, titular de una fábrica o de un depósito del Impuesto, fabrique, transforme o almacene por cuenta ajena, en régimen suspensivo, y el devengo del impuesto se produzca a la salida de la fábrica o del depósito del Impuesto, el precio medio ponderado de venta real se calculará teniendo en cuenta el importe de las ventas y la cantidad de labor entregada por la persona o entidad para la que se realice la fabricación, transformación o almacenamiento. A estos efectos, esta persona o entidad estará obligada a comunicar al sujeto pasivo si el precio medio ponderado de venta real es inferior o igual o superior al precio de referencia. La comunicación deberá efectuarse previa o simultáneamente al devengo del Impuesto.

En caso de inicio de actividad y en el supuesto de que no pudiera calcularse el precio medio ponderado de venta real de alguna de las modalidades de tabaco efectuadas en el mes natural anterior, por no existir entregas, el sujeto pasivo deberá aplicar provisionalmente un precio medio ponderado de venta real fijado con criterios razonables y homogéneos.

Con los datos reales del mes, el sujeto pasivo deberá determinar el precio medio ponderado de venta real definitivo, y efectuar, en su caso, la regularización de las cuotas devengadas y determinadas de acuerdo con el precio medio ponderado de venta real provisional, procediendo, en su caso, a la rectificación de la repercusión y a la rectificación de las cuotas declaradas.

La rectificación de las cuotas declaradas deberá efectuarse en la autoliquidación del periodo de liquidación siguiente a aquel en que no se dispusiese de datos. No obstante, si se trata de un período de liquidación que comprende varios meses naturales, y el inicio de la actividad o el supuesto de que no pudiera calcularse el importe de las ventas referido a las entregas de alguna de las modalidades de tabaco no se produce en el último mes natural del período de liquidación, la regularización se efectuará en la autoliquidación correspondiente a dicho período de liquidación.

2. A los efectos de determinar el importe de las ventas establecido en el apartado anterior, la determinación de la cuantía de la base imponible del Impuesto General Indirecto Canario por la entrega de cada modalidad de tabaco se realizará conforme a lo establecido en los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991, con las siguientes salvedades:

- Cuando la contraprestación de las ventas no consista en dinero, se considerará como importe de las ventas el que resulte de aplicar lo establecido en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991. En particular tendrán esta consideración, las entregas de cigarrillos y picadura de liar que se entreguen como pago o contraprestación a los servicios vinculados a la venta de estas labores, tales como servicios por distribución, posicionamiento y visibilidad.

- No se tendrán en cuenta las modificaciones de la base imponible previstas en los números 6 y 7 del artículo 22.

- El total de los descuentos y bonificaciones que figuren separadamente en factura y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la entrega se realice, se distribuirá de forma proporcional entre el importe de las ventas de todas las labores del tabaco entregadas en el mes considerado.

- Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la entrega se haya realizado, no se computarán en el mes natural en que se hayan efectuado. En estos casos, se seguirán los siguientes criterios de distribución:

a) Los descuentos y bonificaciones derivados de estipulaciones contractuales, cuando no existan dudas fundadas sobre su cumplimiento, se computarán en el cálculo del precio medio ponderado de venta real del período mensual del que procedan. A estos efectos, el total de los descuentos y bonificaciones estimados se

distribuirán de forma proporcional entre el importe de las ventas de todas las labores del tabaco entregadas en el mes considerado.

b) Los descuentos y bonificaciones restantes, se distribuirán de forma proporcional entre el importe de las ventas de todas las labores del tabaco entregadas en los tres meses naturales anteriores.

- Tendrán la consideración de descuentos, los pagos consistentes en dinero o en bienes distintos de cigarrillos y picadura de liar, satisfechos en concepto de contraprestación por los servicios vinculados a la venta de estas labores, tales como servicios por distribución, posicionamiento y visibilidad.

- Tendrán también la consideración de descuento, las entregas gratuitas de bienes distintos de cigarrillos y picadura de liar y efectuadas conjuntamente con las entregas de estas labores. Los citados bienes se valorarán conforme a lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991. Los bienes objeto de entrega gratuita, así como su valor, deberán figurar en la factura.

- En el supuesto de quedar sin efecto total o parcialmente la entrega, se procederá a la rectificación del precio medio ponderado de venta real correspondiente al período mensual en que se realizó la entrega.

Las modificaciones del precio medio ponderado de venta real, así calculadas, supondrán, en su caso, la rectificación de la repercusión y la rectificación de las cuotas declaradas o a declarar. La rectificación de las cuotas declaradas deberá efectuarse en la autoliquidación del periodo de liquidación siguiente a aquel en que se produjese la modificación. No obstante, si se trata de un período de liquidación que comprende varios meses naturales, y la modificación del precio medio ponderado de venta real no se produce en el último mes natural del período de liquidación, la regularización se efectuará en la autoliquidación correspondiente a dicho período de liquidación."

Artículo 38 ter. Comunicación de los precios medios ponderados de venta real

1. Los sujetos pasivos del Impuesto y, en su caso, las personas o entidades para quienes se fabrique, transforme o almacene por cuenta ajena, en régimen suspensivo, cigarrillos o picadura para liar, comunicarán a la Agencia Tributaria Canaria los precios medios ponderados de venta real correspondientes a las distintas modalidades de cigarrillos y picadura de liar comercializadas. El período de comunicación coincidirá con el mes natural.

2. Los sujetos pasivos del Impuesto, respecto de las modalidades de labor que comercialicen, directamente o a través de personas vinculadas, deberán presentar la comunicación a que se refiere el apartado anterior junto con la autoliquidación del Impuesto y con carácter accesorio a la misma, y en los mismos plazos que esta

Las personas o entidades, que no sean sujetos pasivos del Impuesto, para quienes se fabrique, transforme o almacene por cuenta ajena, en régimen suspensivo, cigarrillos o picadura para liar, deberán presentar la comunicación durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al mes natural a que se refiere tal comunicación. Sin embargo, la comunicación correspondiente al mes de diciembre, deberá presentarse durante el mes de enero del año siguiente.

3. El modelo de comunicación será el que figura en el Anexo II de la presente Orden.

4. En el caso de error en los datos consignados en la comunicación a que se refiere el presente artículo deberá presentarse una comunicación sustitutiva."

La entidad mercantil consultante expresa en su escrito lo siguiente:

"[el contrato de prestación de servicio de consultoría comercial] *tendrá por objeto el asesoramiento y consultoría estratégica comercial en el citado mercado de las Islas Canarias, dado que, dicha distribuidora es perfectamente conocedora del mercado, así como, de los distintos canales o segmentos de clientes y productos que se hallan en el mismo, disponiendo de conocimiento, experiencia y estructura para prestar dichos servicios.*

Así la [la entidad mercantil consultante] *se dispone a contratar a la sociedad distribuidora, atendiendo a su experiencia y estructura, para la prestación de servicios de asesoramiento técnico y estratégico en desarrollo comercial de sus productos en el citado territorio y mercado.*

En concreto, los servicios que se van a prestar en el marco del mencionado contrato de prestación de servicios que, con distinta naturaleza, será autónomo e independiente al contrato de distribución comercial, objeto de la presente consulta serían los siguientes:

- Asesoramiento en la identificación de oportunidades, así como, asignación de los recursos disponibles para explorar oportunidades de desarrollo del negocio.

- Análisis e investigación de las oportunidades para el desarrollo de productos y/o mejoras de los mismos.

- Asistencia en la planificación de los objetivos de ventas mensuales,

Dentro del marco de dicho contrato de prestación de servicios, la sociedad distribuidora se obligará a realizar, cada mes, un Informe de Consultoría sobre el mercado que contendría, cuanto menos, la información siguiente:

- Ventas y distribución, segmentado por áreas de mercado y clientes, de los productos-marcas fabricados por la consultante.

- Análisis de las actividades y campañas promocionales de la competencia,

- Recomendaciones de diseño y determinación de acciones de promoción y marketing a realizar en el mercado.

- Información sobre la implantación y seguimiento de las mismas.

- Cualquier detalle o información que se considere relevante para el desarrollo estratégico comercial de los referidos productos-marcas en el mercado de las Islas Canarias.

Asimismo, se haría constar que las obligaciones que la sociedad distribuidora asumiría se ceñirían al desarrollo de las actividades y servicios descritos, sin que se garantizase en modo alguno el resultado positivo de las actuaciones.

Conviene destacar que, como consecuencia de la prestación de dichos servicios de consultoría, la sociedad distribuidora, percibiría, mensualmente, una contraprestación o iguala de carácter fijo, absolutamente autónoma e independiente y totalmente desvinculado a la cifra de negocio o venta que se genere como consecuencia del referido contrato de distribución."

De lo manifestado por la entidad mercantil consultante debe destacarse, a los efectos de una debida contestación, los siguientes hechos:

- No existe vinculación entre la entidad mercantil consultante, sujeto pasivo del ILT, y la sociedad distribuidora, comercializadora de las labores del tabaco.

- La sociedad distribuidora está obligada a adquirir toda la producción de labores del tabaco que fabrique la entidad mercantil consultante, puesto que aquélla se compromete a no adquirir, ni comercializar ni distribuir labores del tabaco de otros fabricantes o importadores.

- La entidad mercantil consultante, como sujeto pasivo, está obligado a comunicar a la Agencia Tributaria Canaria los PMPVR correspondientes a las distintas modalidades de cigarrillos y picadura de liar comercializadas.

Partiendo de todo lo expuesto, a juicio de este centro directivo, el contenido del servicio que la sociedad distribuidora prestaría a la entidad mercantil consultante (recordemos que sujeto pasivo del ILT) en el desarrollo del contrato de prestación de servicios de consultoría, tiene una clara incidencia en la fabricación de las labores del tabaco por parte de la entidad mercantil consultante y, por ende, en la formación de los precios de las labores del tabaco que manufacturaría (a título de ejemplo, las actividades de

asesoramiento en la identificación de oportunidades, así como, asignación de los recursos disponibles para explorar oportunidades de desarrollo del negocio; el a*n*álisis e investigación de las oportunidades para el desarrollo de productos y/o mejoras de los mismos y cualquier detalle o información que se considere relevante para el desarrollo estratégico comercial de los referidos productos-marcas en el mercado de las Islas Canarias).

Puesto que la sociedad distribuidora está obligada a adquirir las labores del tabaco fabricadas por la entidad mercantil consultante y a vender exclusivamente las labores adquiridas, se tratarían de verdaderos servicios vinculados a la venta de las labores; en este sentido debemos señalar que si bien el artículo 38 bis.2 de la Orden de desarrollo menciona a los servicios de distribución, posicionamiento y visibilidad, no nos encontramos ante una relación cerrada, puesto que señala "*servicios vinculados a la venta de estas labores, tales como servicios por distribución, posicionamiento y visibilidad"*.

Por tanto, la contraprestación que abonaría la entidad mercantil consultante por el servicio que la sociedad distribuidora le prestaría en el desarrollo del contrato de prestación de servicios de consultoría, tiene la consideración de descuento a los efectos del cálculo del PMPVR.

Por último, debemos tener en cuenta que conforme al artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado.

TERCERO.- Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la contraprestación que abonaría la entidad mercantil consultante por el servicio que la sociedad distribuidora le prestaría en el desarrollo del contrato de prestación de servicios de consultoría, tiene la consideración de descuento a los efectos del cálculo del precio medio ponderado de venta real.

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, 18 de febrero de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo