Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1846 (18/08/17)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 7.2.15º Ley 20/1991 Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4.1º.a) y 2º Ley 20/1991 Art. 34 Ley 20/1991 Art. 35 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.27º Ley 4/2012 Art. 50.Tres Ley 4/2012 Art. 88 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante intermedia para un fabricante alemán en la venta a turistas residentes en Escandinavia de artículos textiles, del descanso y del hogar. La promoción se efectúa en el seno de excursiones que incluyen una visita al local de la consultante, en el que se realiza una presentación de los distintos productos. El fabricante desde su sede en Alemania es quien realiza el envío de la mercancía directamente a los clientes captados por la consultante percibiendo esta última su comisión tan solo en los casos en que llegue a concluirse la correspondiente compraventa.

Por otra parte, la consultante cobra a los turistas el precio de las excursiones, que traslada a la agencia de viajes encargada de su organización.

El peso previsible que alcanzará en el presente ejercicio cada una de las actividades de la consultante será:

a) Comisiones por venta 90,78%
b) Comisiones por excursiones 8,42%
c) Venta de productos al menor 0,80%

Se plantean las cuestiones siguientes:

1º.- Si está sujeta a IGIC la intermediación de la consultante en la venta a los turistas, tanto de los productos fabricados en Alemania, como de las excursiones.

2º.- Si las ventas al por menor que realiza la consultante quedan sometidas al régimen especial de comerciantes minoristas.

3º.- Si las actividades designadas con las letras a) y b) dan derecho a deducir el IGIC soportado como actividades diferenciadas. Y si el IGIC soportado general estaría sometido a prorrata.

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

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- El servicio de mediación en la compraventa de productos textiles y del hogar que presta la sociedad mercantil consultante al fabricante alemán no está sujeto a IGIC por no entenderse realizado en el territorio de aplicación del Impuesto.

- El servicio de mediación en la comercialización de excursiones realizado por la consultante, en nombre y por cuenta de la agencia de viajes radicada en Canarias, está sujeto a IGIC.

- La actividad de comercio, por la que la consultante tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, está sometida al régimen especial de comerciantes minoristas, encontrándose exentas del Impuesto las entregas de bienes que se realicen en el desarrollo de esta actividad.

- La entidad realiza actividades en dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional:

a) Uno está constituido por las **actividades de intermediación**, por una parte, en la venta de productos textiles, del descanso y del hogar, y por otra, en la comercialización de excursiones.

La totalidad de las operaciones que realiza la consultante en este sector diferenciado dan derecho a la deducción, por lo que en el mismo no se aplicaría la regla de la prorrata, que requiere la realización conjunta de operaciones que dan derecho a la deducción y de operaciones que no dan derecho a la deducción. La entidad podrá deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las operaciones que conforman este sector diferenciado, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción recogidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

b) Otro corresponde a la **actividad comercial**.

La totalidad de las entregas que realiza la consultante en el desarrollo de esta actividad, y por disponer de la consideración de comerciante minorista, se encuentran exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

La entidad no tendrá derecho a la deducción, en ningún porcentaje, de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en dicha actividad comercial. Y sin que tampoco se aplique la regla de la prorrata.

- Debe aplicarse la prorrata general en relación con las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla la entidad consultante.

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 intermedia para un fabricante alemán en la venta a turistas residentes en Escandinavia de artículos textiles, del descanso y del hogar. La promoción se efectúa en el seno de excursiones que incluyen una visita al local de la consultante, en el que se realiza una presentación de los distintos productos. El fabricante desde su sede en Alemania es quien realiza el envío de la mercancía directamente a los clientes captados por la consultante percibiendo esta última su comisión tan solo en los casos en que llegue a concluirse la correspondiente compraventa.

Por otra parte, la consultante cobra a los turistas el precio de las excursiones, que traslada a la agencia de viajes encargada de su organización.

El peso previsible que alcanzará en el presente ejercicio cada una de las actividades de la consultante será:

a) Comisiones por venta	90,78%
b) Comisiones por excursiones	8,42%
c) Venta de productos al menor	0,80%

Se plantean las cuestiones siguientes:

1º.- Si está sujeta a IGIC la intermediación de la consultante en la venta a los turistas, tanto de los productos fabricados en Alemania, como de las excursiones.

2º.- Si las ventas al por menor que realiza la consultante quedan sometidas al régimen especial de comerciantes minoristas.

3º.- Si las actividades designadas con las letras a) y b) dan derecho a deducir el IGIC soportado como actividades diferenciadas. Y si el IGIC soportado general estaría sometido a prorrata.

SEGUNDO.- En primer lugar procedemos a determinar si la **intermediación comercial que la entidad consultante realiza para la empresa alemana** está sujeta a IGIC.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.2.15º de la Ley 20/1991 dicha intermediación tiene a efectos del IGIC la consideración de prestación de servicios (el subrayado es nuestro):

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

(...)

15º.- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios."

Ahora bien, para que esta prestación de servicios quede sujeta al Impuesto, debe entenderse realizada en el territorio de aplicación del mismo de acuerdo con las reglas de localización del hecho imponible contenidas en el artículo 17 de la Ley 20/1991. A falta de una regla especial aplicable hemos de estar a la general, prevista en el apartado 1 del número Uno del citado precepto:

"Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste."

Aplicando, *a contrario sensu,* la norma transcrita podemos concluir que el servicio de mediación en la compraventa de productos textiles y del hogar que presta la sociedad mercantil consultante al fabricante alemán no está sujeto a IGIC por no entenderse realizado en este territorio.

En segundo lugar, y entrando ya en el análisis de la sujeción o no al IGIC de la **intermediación en la comercialización de las excursiones**, consideramos que la consultante actúa en nombre de la agencia de viajes encargada de su organización, que presumimos establecida en las Islas Canarias -todo ello, atendiendo a los términos del escrito de consulta-. En consecuencia, al no existir una regla específicamente (especial) aplicable, para la localización de esta prestación de servicios hemos de acudir a la regla general del artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 transcrita anteriormente, en cuya virtud, la operación resulta sujeta a IGIC.

- La siguiente cuestión a dilucidar es si la consultante queda sometida al régimen especial de comerciantes minoristas por la **actividad de comercio al por menor** que, con independencia de la de intermediación, asimismo desarrolla.

El ámbito de aplicación del régimen especial de comerciantes minoristas se encuentra regulado en el artículo 88 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante Ley 4/2012), en los términos siguientes:

"El régimen especial de comerciantes minoristas se aplicará obligatoriamente a los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario que por el desarrollo de su actividad comercial tengan la consideración de comerciante minorista conforme a lo dispuesto en el apartado tres del artículo 50 de la presente ley."

Por su parte, el citado artículo 50.Tres de la Ley 4/2012 señala:

"Tres.- A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

2º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.

A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, las entregas de bienes a las personas jurídicas se consideran en todo caso realizadas a empresarios o profesionales, salvo las entregas de bienes a la Seguridad Social y a sus entidades gestoras o colaboradoras.

El requisito establecido en el primer párrafo de este número no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que no puedan calcular el porcentaje que en dicho párrafo se indica por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales. Si el sujeto pasivo debe darse de alta en epígrafes de comercio al por menor en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial dispone de la consideración de comerciante minorista. Si se debe dar de alta en algún epígrafe de comercio al por mayor, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial no dispone de la consideración de comerciante minorista.

3º.- Para la aplicación de lo dispuesto en el número anterior, se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciantes minoristas, por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

a) Las de clasificación y envasado de productos.

b) Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte previas a la entrega de los bienes transmitidos.

c) El lavado, desinfectado, desinsectado, molido, troceado, astillado, descascarado, descortezado y limpieza de productos alimenticios y, en general, los actos de mera

conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, calificación, embalaje y acondicionamiento.

d) Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.

e) La confección y colocación de cortinas y visillos.

f) La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros."

A la vista de la información facilitada en el escrito de consulta, entendemos que la sociedad mercantil consultante reúne los requisitos establecidos en el precepto transcrito para merecer la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, por lo que obligatoriamente queda incluida en este régimen especial, lo que conlleva, entre otros efectos, que queden exentas del Impuesto las entregas de bienes que realice en el desarrollo de su actividad comercial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

- Finalmente, procedemos a analizar si la entidad realiza **actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional** así como el régimen o regímenes de deducción aplicables.

El artículo 34 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"1. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar el régimen de deducciones con independencia respecto de cada uno de ellos.

(...)

Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 37, números 2 y siguientes, de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones. A tal fin, se computarán las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y se considerará que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura y ganadería o en el régimen especial de los comerciantes minoristas.

(...)

2. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a') Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si

no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

(...)

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal, difiriesen en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, junto con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difiriesen en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difiriesen en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en la letra a'),se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

b') Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura y ganadería, de las operaciones con oro de inversión y las actividades realizadas por comerciantes minoristas que resulten exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.1.27) de esta Ley, así como aquellas a las que sea de aplicación el régimen especial del comerciante minorista. (...)"

La referencia al artículo 10.1.27º debe entenderse efectuada, desde el día 1 de julio de 2012, al artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.Nueve de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

La entidad consultante desarrolla actividades distintas, que conforman dos sectores diferenciados:

- El primer grupo estaría constituido por las **actividades de intermediación**, por una parte, en la venta de productos textiles, del descanso y del hogar, y por otra, en la comercialización de excursiones. Se trata de dos actividades encuadradas en el mismo grupo (el 46.1) de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) y, como expondremos, con el mismo régimen de deducción, y ello, a pesar de que la primera no está sujeta al IGIC.

- El otro grupo correspondería a la **actividad comercial**, por la que la mercantil tiene la consideración de comerciante minorista, sometida, por tanto, al régimen especial de comerciantes minoristas.

Como hemos visto, de acuerdo con el artículo 34.1 de la Ley 20/1991, la realización de actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional comporta que la consultante deba aplicar con independencia el régimen de deducción respecto de cada uno de ellos. Analicemos cuál es cada uno de estos regímenes de deducción:

a) Actividades de intermediación comercial

El artículo 28.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"*1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."*

Por su parte, el citado artículo 29.4, en sus apartados 1º.a) y 2º, establece:

"*4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

1º. Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario."

(...)
2º.- Las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias."

Al mismo tiempo, el artículo 35 de la Ley 20/1991 dispone:

"*La regla de la prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho*."

La totalidad de las operaciones que realiza la consultante en este sector diferenciado dan derecho a la deducción, por lo que en el mismo no se aplicaría la regla de la prorrata, que

requiere la realización conjunta de operaciones que dan derecho a la deducción y de operaciones que no dan derecho a la deducción.

La entidad podrá deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las operaciones que conforman este sector diferenciado, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción recogidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

Conforme al transcrito artículo 29.4.2º, el derecho a la deducción es aplicable aunque los bienes o servicios adquiridos o importados se utilicen en servicios de intermediación no sujetos al IGIC, puesto que de estar sujetos tales servicios darían derecho a la deducción dado que se encontrarían sujetos y no exentos.

b) Actividad comercial

La totalidad de las entregas que realiza la consultante en el desarrollo de la actividad comercial, y por disponer de la consideración de comerciante minorista, se encuentran exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

De acuerdo con lo establecido en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991, transcritos, se trata de una exención "*limitada*", en el sentido de que no da derecho a la deducción, en ningún porcentaje, de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas por el sujeto pasivo en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en dicha actividad comercial.

Y, conforme a lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 20/1991, en esta actividad diferenciada tampoco se aplicaría la regla de la prorrata.

Conviene aclarar que esta actividad comercial no puede ser considerada como accesoria de la actividad de intermediación -lo que supondría aplicar el mismo régimen de deducción-, puesto que, como hemos señalado, se configura como sector diferenciado y ello implica aplicar con independencia su régimen de deducción.

- Por último, y en lo que respecta a las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de **bienes o servicios que se utilicen en común en los dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla la entidad consultante**, debemos señalar que sí debería aplicarse la prorrata general, conforme a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991, transcrito con anterioridad.

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

- El servicio de mediación en la compraventa de productos textiles y del hogar que presta la sociedad mercantil consultante al fabricante alemán no está sujeto a IGIC por no entenderse realizado en el territorio de aplicación del Impuesto.

- El servicio de mediación en la comercialización de excursiones realizado por la consultante, en nombre y por cuenta de la agencia de viajes radicada en Canarias, está sujeto a IGIC.

- La actividad de comercio, por la que la consultante tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, está sometida al régimen especial de comerciantes minoristas, encontrándose exentas del Impuesto las entregas de bienes que se realicen en el desarrollo de esta actividad.

- La entidad realiza actividades en dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional:

a) Uno está constituido por las **actividades de intermediación**, por una parte, en la venta de productos textiles, del descanso y del hogar, y por otra, en la comercialización de excursiones.

La totalidad de las operaciones que realiza la consultante en este sector diferenciado dan derecho a la deducción, por lo que en el mismo no se aplicaría la regla de la prorrata, que requiere la realización conjunta de operaciones que dan derecho a la deducción y de operaciones que no dan derecho a la deducción. La entidad podrá deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las operaciones que conforman este sector diferenciado, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción recogidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

b) Otro corresponde a la **actividad comercial**.

La totalidad de las entregas que realiza la consultante en el desarrollo de esta actividad, y por disponer de la consideración de comerciante minorista, se encuentran exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

La entidad no tendrá derecho a la deducción, en ningún porcentaje, de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en dicha actividad comercial. Y sin que tampoco se aplique la regla de la prorrata.

- Debe aplicarse la prorrata general en relación con las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla la entidad consultante.

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 agosto de 2017

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González