Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1588 (25/06/13)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22.1 Ley 20/1991 Art. 22.3.b) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC y tiene establecimientos en la Península y en Portugal. Ha puesto en marcha un programa de fidelización por el cual por la realización de compras en cualquiera de los establecimientos se va acumulando puntos equivalentes a euros, que pueden ser canjeados en futuras compras en cualquiera de los establecimientos de la entidad mercantil consultante, estén situados en Canarias, Península o Portugal.

Cuando el cliente utiliza los puntos en un establecimiento distinto de aquel que los concedió, éste último debe reintegrar al primero el importe correspondiente al descuento que lleva aparejada dicha utilización.

Se consulta la incidencia en el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Véase respuesta.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC y tiene establecimientos en la Península y en Portugal. Ha puesto en marcha un programa de fidelización por el cual por la realización de compras en cualquiera de los establecimientos se va acumulando puntos equivalentes a euros, que pueden ser canjeados en futuras compras en cualquiera de los establecimientos de la entidad mercantil consultante, estén situados en Canarias, Península o Portugal.

Cuando el cliente utiliza los puntos en un establecimiento distinto de aquel que los concedió, éste último debe reintegrar al primero el importe correspondiente al descuento que lleva aparejada dicha utilización.

Se consulta la incidencia en el IGIC.

SEGUNDO.- El programa de fidelización puesto en marcha por la entidad mercantil consultante no supone la realización de una operación de entrega de bien o de prestación de servicio al cliente. Tampoco cabe considerarlo como actividad accesoria a la actividad comercial minorista.

La incidencia del programa de fidelización en el IGIC se circunscribe, como veremos, a la configuración de la contraprestación de la operación.

Examinaremos en primer lugar la incidencia de los cupones de descuentos con carácter general y, en segundo lugar, la incidencia de los cupones de descuento en el supuesto de la entidad mercantil consultante. Partiremos, en ambos casos, de una actividad de entrega de bienes en el ámbito comercial.

- Incidencia de los cupones de descuentos con carácter general

Debemos distinguir dos supuestos:

- El cupón de descuento se utiliza en el establecimiento donde se concedió.

El importe de cupones de descuentos que se entreguen en el marco de fórmulas promocionales no constituyen más que una promesa de descuento, por lo que solo cuando los cupones se hagan efectivos supondrán un descuento de la operación a la que se apliquen. Es

decir, que el descuento se considerará concedido por el empresario en el momento en el que el cliente presente el correspondiente cupón de descuento.

La concesión del descuento tiene incidencia en la configuración de la base imponible de la operación, de esta manera el artículo 22.3.b) de la Ley 20/1991 dispone:

> *"3. No se incluirán en la base imponible:*
> *(...)*
> *b) Los descuentos y bonificaciones que figuren separadamente en factura y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.*
> *Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones."*

Por tanto, dichos descuentos no deben incluirse en la base imponible del IGIC correspondiente a la operación de entrega de bienes en las que tales descuentos son aplicados, puesto que constituyen una reducción del precio al que normalmente se ofrece el bien vendido al cliente, ya que el empresario acepta dejar de percibir la suma que representa el descuento precisamente con el propósito de incitar al cliente a comprar el bien.

En el caso de que la adquisición efectuada objeto de descuento contenga bienes de distinta naturaleza a los que correspondiese aplicar tipos impositivos diferentes, habrá que determinar la parte proporcional del descuento que se corresponde con cada uno de dichos bienes para reducir en dicha proporción cada una de las bases imponibles.

En cuanto a la incidencia del descuento en la factura a emitir por el sujeto pasivo, el artículo 6, regulador del contenido de la factura, del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), dispone en su apartado 1.f) lo siguiente (el subrayado es nuestro):

> *"1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:*
> *(...)*
> *f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario."*

Debe tenerse en cuenta que la Disposición adicional segunda del Reglamento de facturación establece que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria deben entenderse realizadas al IGIC y a la Administración tributaria canaria. Por tanto, la referencia a los "*artículos 78 y 79 de*

la Ley del Impuesto" debe entenderse efectuada, respecto a las operaciones sujetas al IGIC, a los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991.

En el supuesto de posibilidad de emitir factura simplificada, a que se refiere el artículo 4 del Reglamento de facturación, tendrá obligación de hacer constar la contraprestación total, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.1.g) del citado Reglamento. No existe obligación de indicar expresamente el descuento, aunque nada lo impide. En el caso de que opte por no hacer mención al descuento en la factura simplificada, en la determinación de la contraprestación total debe tenerlo en cuenta.

- El cupón de descuento se utiliza en un establecimiento distinto al que lo concedió.

Cuando el importe de los cupones de descuento es utilizado en un establecimiento de la cadena distinto de aquél que lo concedió, el tratamiento debe ser distinto, por cuanto el establecimiento que efectúa la venta y acepta conceder el descuento como consecuencia de la redención de puntos va a percibir el valor total de los bienes sin descuento alguno, ya que la parte de descuento será satisfecha posteriormente por el establecimiento que hubiera emitido el cupón de descuento. Es decir, la contraprestación de la operación va ser satisfecha parte por el adquirente y parte por un tercero (el establecimiento que concedió el descuento que es distinto al establecimiento que entrega el bien).

El artículo 22.1 de la Ley 20/1991 dispone:

> *"1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas."*

De este precepto se infiere que la base imponible no debe ni puede ser minorada por el hecho de que el consumidor final satisfaga por su compra un importe menor al establecido por el establecimiento de la cadena que efectúa la venta, dado que dicho establecimiento no está concediendo un descuento al consumidor final, puesto que la parte del precio de venta que no es satisfecha por este último le será abonada por el establecimiento de la cadena que haya concedido el cupón de descuento que se está redimiendo.

Se trata, pues, de un supuesto en el que parte de la contraprestación de la venta es satisfecha a quien la realiza (establecimiento vendedor) por el destinatario de la misma (el destinatario del bien), y la otra parte le es satisfecha por un tercero (el establecimiento emisor del cupón de descuento).

- Incidencia de los cupones de descuentos en el supuesto específico de la entidad mercantil consultante

Resulta aplicable plenamente lo expresado anteriormente, con la siguiente singularidad: las entregas de bienes que realice en Canarias en el desarrollo de su actividad comercial se

encuentran sujetas pero exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), puesto que la entidad mercantil consultante manifiesta que tiene la consideración de comerciante minorista.

Estando la operación exenta del IGIC, no cabe hablar en puridad de base imponible de la operación de entrega de bienes. Ahora bien, en las entregas de bienes efectuadas por empresarios que tienen la consideración de comerciante minorista cabe la posibilidad de deducción, por parte de adquirentes que tengan la consideración de sujetos pasivos del IGIC, de la carga impositiva implícita, o la devolución de ésta en el régimen de viajeros.

Respecto a la deducción de la carga impositiva implícita, el artículo 29.3 de la Ley 20/1991 dispone (el subrayado es nuestro):

> *"3. Asimismo, los sujetos pasivos que hayan efectuado adquisiciones a comerciantes minoristas que se encuentren exentas en virtud del apartado 27) del número 1 del artículo 10º de esta Ley, podrán deducir el Impuesto General Indirecto Canario que se encuentre implícito en la contraprestación de esas operaciones, siempre que los comerciantes minoristas hayan hecho constar en su factura la condición de tales. Reglamentariamente se regulará un procedimiento simplificado que permita determinar con facilidad la carga impositiva implícita reseñada."*

La referencia al apartado 27º del número 1 del artículo 10 debe entenderse efectuada al artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, conforme a lo establecido 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.

Por otra parte, el artículo 58 bis.6 de la Ley 20/1991 expresa (el subrayado es nuestro):

> *"6. Los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario que adquieran los referidos bienes podrán deducir, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa aplicable, una cantidad en concepto de cuota del Impuesto General Indirecto Canario. Tal cantidad se determinará aplicando un coeficiente sobre la cuantía de la contraprestación de la adquisición realizada. El valor del referido coeficiente se obtendrá multiplicando 0,7 por el tipo de gravamen, expresado en tanto por uno, que se aplicaría a las entregas de bienes de igual naturaleza en el supuesto de que el vendedor no hubiera sido un comerciante minorista.*
>
> *Es decir, la fórmula aplicable sería la siguiente:*

$$K = \frac{0{,}7 \times T}{100}$$

en la que K es el coeficiente a aplicar y T el tipo impositivo que corresponda."

Por último, el artículo 60.3 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan 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), dispone (el subrayado es nuestro):

> *"3. Asimismo, los sujetos pasivos que hayan efectuado adquisiciones a comerciantes minoristas, que se encuentren exentas en virtud del apartado 27º, del número 1 del artículo 11 de este Reglamento, podrán deducir el Impuesto General Indirecto Canario que se encuentre implícito en la contraprestación de esas operaciones siempre que los comerciantes minoristas hayan hecho constar en su factura la condición de tales. El importe de dicha carga impositiva implícita se determinará aplicando un coeficiente sobre la cuantía de la contraprestación de la operación realizada. El valor del referido coeficiente se obtendrá multiplicando 0,7 por el tipo de gravamen, expresado en tanto por uno, que se aplicaría a las entregas de bienes correspondientes en el supuesto de no estar exentas.*
>
> *Es decir, la fórmula aplicable sería la siguiente:*
>
> $$K = \frac{0{,}7 \times T}{100}$$
>
> *en la que K es el coeficiente a aplicar y T el tipo impositivo que corresponda."*

Los sujetos pasivos adquirentes de los bienes a comerciantes minoristas pueden, en su caso, deducir la carga impositiva implícita. Dicha carga se calcula partiendo, entre otros parámetros, de la contraprestación de la operación. La base imponible de las operaciones sujetas y no exentas al IGIC, de acuerdo con lo previsto en el artículo 22.1 de la Ley 20/1991, es la contraprestación total de la operación, por lo que el término "*contraprestación*" contenido en los artículos 29.3 y 58 bis.6 de la Ley 20/1991 y el artículo 60.3 del Real Decreto 2538/1994 debe asimilarse a base imponible.

Por tanto, y aunque en puridad no existe base imponible en las entregas de bienes que en desarrollo de la actividad comercial efectúa la entidad mercantil consultante, la fijación de la contraprestación debe efectuarse como si la entrega estuviera sujeta y no exenta y conforme a las reglas establecidas en los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991.

En la devolución de la carga impositiva implícita en el régimen de viajeros se llega a igual conclusión, conforme a lo previsto en el artículo 11.2 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión).

En cuanto a la factura a emitir por la entidad mercantil consultante, deberá distinguirse dos supuestos:

- Adquirentes no viajeros

La factura o factura simplificada a emitir tendrá que cumplir las condiciones establecidas en los artículo 6 y 7 del Reglamento de facturación. La contraprestación que debe consignarse en la misma es la que deriva de la aplicación de lo establecido en los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991. Especialmente debe tenerse en cuenta en la fijación de la contraprestación la incidencia del cupón de descuento, ya sea como verdadero descuento o ya sea como contraprestación procedente de un tercero, como se ha reseñado anteriormente.

En todo caso en la factura o factura simplificada a emitir, deberá hacerse constar la expresión "comerciante minorista" de acuerdo con lo previsto en el artículo 48.2.a) del Reglamento de gestión. La referencia a "*documentos sustitutivos*" debe entenderse referida a "*facturas simplificadas*"

- Adquirentes en régimen de viajeros

La factura a emitir por la entidad mercantil consultante se ajustará a lo previsto en la Orden de 22 de diciembre de 1992, que aprueba el modelo de factura para las devoluciones de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario en las exportaciones de bienes conducidos por viajeros, modificada por la Orden de 8 de mayo de 1998.

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, 25 de junio de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván