CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1455 (11-01-2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 y 4.2 Ley 20/1991 Art. 10.1.27º y 10.3 Ley 20/1991 Art. 18.1.1º.f) Ley 20/1991 Art. 19.1.2º. a) Ley 20/1991 Art. 21 Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad consultante, filial española de otra entidad con residencia en Francia, afirma que dicha entidad residente en Francia viene desarrollando su actividad de ventas de complementos de moda en Canarias mediante un contrato de franquicia con su afiliado, que es una sociedad limitada con residencia fiscal en las Islas, que ejerce la misma por su cuenta y riesgo.

A continuación se manifiesta que ha procedido a sustituir dicho contrato por la modalidad de contrato de Colaboración/Afiliación, en este caso la consultante sustituye como franquiciador a la entidad residente en Francia.

Por tanto, es la sociedad consultante la empresa que deposita el stock en la tienda propiedad del afiliado y éste vende los productos de la consultante al por menor y cobra por ello una comisión de ventas, siendo la mercancía depositada titularidad de la consultante con residencia fiscal en la Península hasta su venta.

En el desarrollo de su actividad plantea dos cuestiones

1º Cuando envían la mercancía de la Península a Canarias, se devenga el IGIC a la importación, siendo sujeto pasivo la consultante como propietaria de la misma, no teniendo establecimiento permanente en las Islas ¿Cuál es el mecanismo por el que recuperar dichas cuotas de IGIC?

2º Por otro lado, el afiliado le emite una factura por la comisión de venta derivada del contrato de colaboración ¿debe repercutir el IGIC por dicha comisión? Y si es así, ¿Cómo se liquidaría el Impuesto?

Se aporta copia del Contrato de Colaboración/Afiliación.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de este Centro Directivo que el consultante, Franquiciador, realiza importaciones de bienes en las Islas Canarias, para su depósito en los locales de su Afiliado, realizándose una entrega de bienes de éste a su Afiliado que se devengará en el mismo momento en que el Afiliado pone a disposición de sus clientes los bienes que comercializa, sin perjuicio de la posible existencia de pagos anticipados que produzcan el devengo del Impuesto.

En ésta entrega de bienes del Franquiciador a su Afiliado deberá emitirse la correspondiente factura, sin perjuicio de que, al no contar con establecimiento permanente en las Islas Canarias, sea de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º .a) de la

Ley 20/1991, y en dicha factura no se repercuta IGIC alguno debiéndose indicar la circunstancia de la inversión del sujeto pasivo.

Por último, el Franquiciador podrá recuperar las cuotas soportadas en su actividad, incluida la carga impositiva implícita en las adquisiciones de bienes a comerciantes minoristas y las satisfechas con ocasión de la importación de mercancías en las Islas Canarias, mediante el ejercicio del derecho a la devolución del IGIC de los empresarios y profesionales no establecidos en las Islas Canarias que se establece en el artículo 48 de la Ley 20/1991, con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo y su normativa de desarrollo

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, 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 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, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad consultante, filial española de otra entidad con residencia en Francia, afirma que dicha entidad residente en Francia viene desarrollando su actividad de ventas de complementos de moda en Canarias mediante un contrato de franquicia con su afiliado, que es una sociedad limitada con residencia fiscal en las Islas, que ejerce la misma por su cuenta y riesgo.

A continuación se manifiesta que ha procedido a sustituir dicho contrato por la modalidad de contrato de Colaboración/Afiliación, en este caso la consultante sustituye como franquiciador a la entidad residente en Francia.

Por tanto, es la sociedad consultante la empresa que deposita el stock en la tienda propiedad del afiliado y éste vende los productos de la consultante al por menor y cobra por ello una comisión de ventas, siendo la mercancía depositada titularidad de la consultante con residencia fiscal en la Península hasta su venta.

En el desarrollo de su actividad plantea dos cuestiones

1º Cuando envían la mercancía de la Península a Canarias, se devenga el IGIC a la importación, siendo sujeto pasivo la consultante como propietaria de la misma, no teniendo establecimiento permanente en las Islas ¿Cuál es el mecanismo por el que recuperar dichas cuotas de IGIC?

2º Por otro lado, el afiliado le emite una factura por la comisión de venta derivada del contrato de colaboración ¿debe repercutir el IGIC por dicha comisión? Y si es así, ¿Cómo se liquidaría el Impuesto?

Se aporta copia del Contrato de Colaboración/Afiliación.

SEGUNDO.- Antes de contestar esta consulta tributaria, esta Dirección General ha solicitado el informe previo de la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991 al Ministerio de Economía y Hacienda, al referirse la consulta a los criterios de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicio. El informe de la Subdirectora General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Economía y Hacienda (IE0103-11), señala:

> *"...En relación con la petición de informe dirigida a este Centro Directivo por la Administración Tributaria del Gobierno de Canarias, se le informa de lo siguiente:*
>
> *Primero. De los dos hechos consultados, en el primero, relativo a la importación en las Islas de unas mercancías, el lugar donde se produce el hecho imponible importación, será las Islas Canarias.*
>
> *Segundo. En relación con la comisión de ventas realizada por el afiliado canario a la empresa peninsular hay que referir la operación a lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley 37/1 992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado deI 29):*

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, 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.

Como la comisión de venta tiene como destinataria a una empresa establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y los servicios tienen, también como destinataria, la sede del destinatario que se encuentra en el citado territorio, los servicios de comisión de venta están sujetos a dicho Impuesto.

Será sujeto pasivo de la prestación, el destinatario de la misma, tal como se establece en el número 2º, del apartado uno, del artículo 84 de la Ley 37/1992."

TERCERO.- La entidad consultante manifiesta expresamente en su escrito de consulta que su afiliado a la franquicia "*emite una factura por la comisión de venta*", cuestión que, previamente a cualquier otra disquisición, debe aclararse para poder emitir un criterio tributario correcto en la respuesta a la presente consulta tributaria vinculante.

La entidad consultante adjunta a su escrito fotocopia del contrato de franquicia (Contrato de Colaboración/Afiliación), del cual, entre otras, se incluyen las siguientes menciones:

"...el AFILIADO reconoce ser un comerciante independiente y se declara conocedor del hecho que éste no es en ningún caso un contrato de agente o representante. ..

El AFILIADO esta obligado a indicar debidamente en su/s local/es que es un comerciante independiente y totalmente responsable de su explotación, no perteneciente a la empresa ... ni ... y en el cual indique a los clientes su propia razón social.

...

...el Afiliado firma éste contrato en calidad de comerciante independiente y no podrá ser considerado como mandatario, asalariado, agente o representante de ...

...

El Afiliado, que se compromete solo frente a la clientela, no está habilitado en ninguno de los casos para actuar por cuenta y nombre del Franquiciador, para representarle o suscribir compromisos en su nombre, no siendo ni su dinero, ni su representante de comercio, ni su mandatario ni su asociado.

...

El indicando en la tienda de manera visible para el consumidor: "La mercancía pertenece a la sociedad ..., situada en ..."

..

El Afiliado será libre para practicar una política personal de precios de reventa del os productos. No obstante, el Franquiciador señalará al Afiliado los precios de venta máximos aconsejados, sin que esta comunicación revista un carácter obligatorio para el Afiliado.

La mercancía se entrega sin precio....

...

Los artículos en depósito serán propiedad del Franquiciador hasta que sean vendidos y pagados por los clientes. El Afiliado, como depositario, tiene obligación de almacenar, guardar y conservar en buen estado y con particular diligencia la mercancía.

…

Los artículos depositados serán propiedad del Franquiciador hasta que sean vendidos y pagados por los clientes..

…

El Afiliado es libre de fijar los precios de venta de la mercancía

..

El Afiliado será libre de consentir toda reducción de precios, todo descuento comercial, que le parezca apropiado…

…

El Afiliado tendrá derecho a una comisión calculada en función del volumen de negocios mensual realizado en la tienda con los artículos remitidos en depósito por …

…

El Afiliado es responsable de los cobros. Cobrará el producto de la totalidad de las ventas al menor hechas a la clientela transfiriendo esos importes a… "

Del contenido reproducido se infiere que el Afiliado no realiza una mera labor de acercamiento entre comprador y proveedor, conforme a la que percibe una comisión de venta del Franquiciador, es decir, una mediación mercantil en la que, por medio de muestrarios, catálogos o anuncios, ofrece al comercio a los particulares los artículos de las casas representadas. Al contrario, el Afiliado dispone de un establecimiento comercial abierto al público, dispone de medios humanos y materiales propios, fija los precios de los artículos expuestos a la venta, es responsable de los cobros, y es depositario de la mercancía comercializada. Expresamente se reconoce contractualmente que el Afiliado es un comerciante independiente, negándose la existencia de un contrato de agencia o representación.

En conclusión, y según el desarrollo de la actividad planteado por la entidad consultante, éste realiza la importación de la mercancía en las Islas Canarias, en calidad de propietario, para proceder a su depósito en el establecimiento del Afiliado, en dónde éste realiza las labores propias del comercio.

Conforme a todo ello, y en función de los elementos descritos en la actividad del consultante, pueden sintetizarse la existencia de las siguientes operaciones desde el punto de vista del IGIC:

1º Una importación de bienes cuyo sujeto pasivo es el Franquiciador.

2º Una entrega de bienes del Franquiciador a su Afiliado.

3º Una entrega de bienes del Afiliado a sus clientes finales.

El tratamiento en el IGIC de las citadas operaciones se describe a continuación:

1º Una importación de bienes cuyo sujeto pasivo es el Franquiciador.

El artículo 4.2 de la Ley 20/1991 establece la sujeción al IGIC, por el concepto de importaciones de bienes, de la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin

a que se destinen o la condición del importador. El sujeto pasivo, conforme al artículo 21 de la citada Ley 20/1991, en las importaciones de bienes es quien la realiza, considerándose importadores:

a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos, o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

b) Los viajeros para los bienes que conduzcan al entrar en las islas Canarias.

c) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los apartados a) y b) anteriores.

2º Una entrega de bienes del Franquiciador a su Afiliado.

En lo que se refiere a las operaciones interiores en el IGIC (entregas de bienes y prestaciones de servicio), se encuentran sujetas aquellas realizadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial (artículo 4.1 de la Ley 20/1991). El sujeto pasivo, con carácter general, es la persona física o jurídica que tenga la condición de empresario o profesional y realice las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto, no obstante, "*excepcionalmente se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales, y, en todo caso, en los entes públicos para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*

a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio. (...)" (artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991)

Comoquiera que el Franquiciador mantiene en depósito la mercancía importada en el local comercial de su Afiliado, y éste último es el que posteriormente realiza la entrega minorista conforme se detalla en el apartado siguiente, se entiende que el devengo de la entrega del Franquiciador al Afiliado es simultáneo al de la entrega del Afiliado a su cliente, sin perjuicio de la posibilidad de la existencia de pagos anticipados que devenguen el Impuesto (art. 18.1.f) de la Ley 20/1991). En consecuencia, a efectos del IGIC no procede la emisión de una factura por una comisión de venta por parte de la empresa Afiliada, puesto que no se trata de una prestación de servicios de un comisionista a su comitente en el IGIC, sino por el contrario, de una factura emitida por la empresa Franquiciadora a su Afiliada por una entrega de bienes.

3º Una entrega de bienes del Afiliado a sus clientes finales.

El artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC en las entregas de bienes muebles o semovientes que realicen los comerciantes minoristas en el ejercicio de su actividad. El tenor literal de la citada referencia legal es el siguiente:

"*27) 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.

Sin perjuicio de la exención establecida en el párrafo primero de este apartado, las importaciones de bienes que realicen los comerciantes minoristas para su actividad

comercial estarán sometidas a un recargo, cuya exacción se realizará de acuerdo con el régimen especial que se regula en el artículo 58 bis de esta Ley y todo ello sin perjuicio de lo que se establece en el apartado siguiente.

Asimismo, estarán exentas las entregas de bienes muebles o semovientes que efectúen otros sujetos pasivos del Impuesto, siempre que éstos realicen una actividad comercial, cuando los destinatarios de tales entregas no tengan la condición de empresarios o profesionales o los bienes por ellos adquiridos no estén relacionados con el ejercicio de esas actividades empresariales o profesionales. Esta exención se limitará a la parte de la base imponible de estas entregas que corresponda al margen minorista que se incluya en la contraprestación. A estos efectos, la parte de la base imponible de las referidas entregas a la que no se aplique la exención se valorará aplicando el precio medio de venta que resulte de las entregas de bienes muebles o semovientes de igual naturaleza que los mismos sujetos pasivos realicen a comerciantes minoristas."

La definición de comerciante minorista está contenida también en el mismo cuerpo legal que regula el IGIC, la Ley 20/1991, en concreto el artículo 10.3 dispone lo siguiente:

"*3. 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, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

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) Las manipulaciones que se determinen reglamentariamente."

En consecuencia, en la medida de que en la empresa Afiliada recaiga la consideración de comerciante minorista conforme establece el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, como es presumible que ocurra en función de la descripción de su actividad, el Afiliado deberá aplicar la exención del IGIC correspondiente a las entregas de bienes realizadas en el ejercicio de su actividad comercial.

Por último, el artículo 48 de la Ley 20/1991 establece el derecho de los empresarios y profesionales no establecidos en las Islas Canarias a la devolución del IGIC que hayan satisfecho o, en su caso, les haya sido repercutido en dicho territorio, incluida la carga impositiva implícita en las adquisiciones de bienes a comerciantes minoristas, con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo y su

normativa de desarrollo. Es precisamente este mecanismo de devolución el que permitirá al Franquiciador recuperar las cuotas soportadas en su actividad.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo que el consultante, Franquiciador, realiza importaciones de bienes en las Islas Canarias, para su depósito en los locales de su Afiliado, realizándose una entrega de bienes de éste a su Afiliado que se devengará en el mismo momento en que el Afiliado pone a disposición de sus clientes los bienes que comercializa, sin perjuicio de la posible existencia de pagos anticipados que produzcan el devengo del Impuesto.

En ésta entrega de bienes del Franquiciador a su Afiliado deberá emitirse la correspondiente factura, sin perjuicio de que, al no contar con establecimiento permanente en las Islas Canarias, sea de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º .a) de la Ley 20/1991, y en dicha factura no se repercuta IGIC alguno debiéndose indicar la circunstancia de la inversión del sujeto pasivo.

Por último, el Franquiciador podrá recuperar las cuotas soportadas en su actividad, incluida la carga impositiva implícita en las adquisiciones de bienes a comerciantes minoristas y las satisfechas con ocasión de la importación de mercancías en las Islas Canarias, mediante el ejercicio del derecho a la devolución del IGIC de los empresarios y profesionales no establecidos en las Islas Canarias que se establece en el artículo 48 de la Ley 20/1991, con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo y su normativa de desarrollo

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, 11 de enero de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván