PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Artículo 17.1.2º Ley 20/1991 Artículo 19.1.2º Ley 20/1991 Anexo I.1.8º Ley 20/1991 Anexo IV Ley 20/1991 Anexo VI.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA:

La sociedad mercantil consultante manifiesta dedicarse a la fabricación de conservas de pescado y mariscos, con domicilio social y fábricas en la Península. No tiene establecimiento permanente en Canarias, donde opera por medio de un agente comercial y de una empresa de logística que le almacena sus productos y se los distribuye.

Realiza los envíos de sus mercancías en contenedores, consignadas a su agente y la empresa logística, pero sin hacer en ningún momento traspaso de la propiedad de las mismas, pues la única misión de éstos es la custodia de los productos hasta su entrega al cliente. Las facturas, por tanto, se realizan directamente a los clientes cuando se les envían los productos. No se les envían directamente a los clientes las mercancías, y por tanto, no se les consignan a ellos porque las ventas son de un número pequeño de cajas lo que dificultaría enormemente todos los trámites y costes del proceso.

La sociedad instante desea conocer el tipo aplicable del IGIC en las facturas que realiza a sus clientes de los dos tipos de mercancías:

- Conservas de pescado (por ejemplo, sardinas o atún)
- Conservas de mariscos o moluscos (por ejemplo, almejas o mejillones)

Por último, cuestiona, en primer lugar, si las conservas de pescado, encuadradas bajo el código 1604 que soportan un 5 % de AIEM, tributan a tipo cero en el IGIC. En segundo lugar, se pregunta si establece alguna diferencia el que no vayan consignadas directamente al cliente, teniendo en cuenta siempre que la empresa no posee establecimiento permanente en Canarias.

CONTESTACIÓN:

– En las importaciones de conservas de pescado (por ejemplo, de sardinas o atún) incluidas en la partida estadística 1604 *Preparaciones y conservas de pescado, caviar y sus sucedáneos, preparados con huevas de pescado,* al encontrarse dicha partida comprendida en el anexo IV de la Ley 20/1991, su importación estará sujeta al AIEM, siendo aplicable el tipo impositivo del 5 por 100 de dicho impuesto y el tipo cero del IGIC en aplicación del anexo VI.1 de la Ley 20/1991.

– En las importaciones de conservas de mariscos o moluscos (por ejemplo, almejas o mejillones), no sujetas al AIEM, es de aplicación el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC, conforme al Anexo I.1.8º de la Ley 20/1991.

Respecto a la consideración de establecido del consultante, la concurrencia de cualquiera de los siguientes requisitos supone la existencia de un establecimiento permanente en las islas Canarias:

– La actuación mediante un agente comercial establecido en las islas Canarias con capacidad para promover y concluir actos u operaciones de comercio conforme se define en el artículo 1º de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, del Contrato de Agencia.

– La existencia de un contrato de "depósito o almacenamiento" y distribución de mercancías, importadas y entregadas por el propio consultante dentro del ámbito de aplicación espacial del IGIC, presupone la consideración del bien inmueble sobre el que recaiga el objeto de dicho contrato como establecimiento permanente a efectos del Impuesto.

En las entregas interiores de conservas de pescado (por ejemplo, de sardinas o atún) y/o de conservas de mariscos o moluscos (por ejemplo, almejas o mejillones) por el consultante, en el supuesto de disponer de establecimiento permanente en las islas Canarias, deberá repercutir el tipo impositivo reducido del 2 por 100 del IGIC, conforme al Anexo I.1.8º de la Ley 20/1991. De no disponer de establecimiento permanente, será de aplicación la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, siendo los adquirentes de las mercancías, empresarios establecidos en las islas Canarias, quienes se autorrepercutan las cuotas correspondientes. Las entregas de conservas de pescado incluidas en la partida estadística 1604 *Preparaciones y conservas de pescado, caviar y sus sucedáneos, preparados con huevas de pescado* no se encuentran sujetas al AIEM, dado que el consultante no tiene la consideración de empresario productor a tal efecto.

Visto escrito, con registro de entrada (RGN2.04) nº 42400, de fecha 15 de julio de 2004, presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (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 Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.-. La sociedad mercantil consultante manifiesta dedicarse a la fabricación de conservas de pescado y mariscos, con domicilio social y fábricas en la Península. No tiene establecimiento permanente en Canarias, donde opera por medio de un agente comercial y de una empresa de logística que le almacena sus productos y se los distribuye.

Realiza los envíos de sus mercancías en contenedores, consignadas a su agente y la empresa logística, pero sin hacer en ningún momento traspaso de la propiedad de las mismas, pues la única misión de éstos es la custodia de los productos hasta su entrega al cliente. Las facturas, por tanto, se realizan directamente a los clientes cuando se les envían los productos. No se les envían directamente a los clientes las mercancías, y por tanto, no se les consignan a ellos porque las ventas son de un número pequeño de cajas lo que dificultaría enormemente todos los trámites y costes del proceso.

La sociedad instante desea conocer el tipo aplicable del IGIC en las facturas que realiza a sus clientes de los dos tipos de mercancías:

- Conservas de pescado (por ejemplo, sardinas o atún)
- Conservas de mariscos o moluscos (por ejemplo, almejas o mejillones)

Por último, cuestiona, en primer lugar, si las conservas de pescado, encuadradas bajo el código 1604 que soportan un 5 % de AIEM, tributan a tipo cero en el IGIC. En segundo lugar, se pregunta si establece alguna diferencia el que no vayan consignadas directamente al cliente, teniendo en cuenta siempre que la empresa no posee establecimiento permanente en Canarias.

SEGUNDO.- De acuerdo con la descripción de la operativa comercial efectuada por el consultante se desprende que el mismo realiza importaciones – siendo importador en calidad de propietario de las mercancías– de determinados bienes (conservas de pescado y de mariscos o moluscos) y una entrega interior posterior, sujeta al IGIC, a sus clientes.

En lo que se refiere al tipo impositivo del IGIC aplicable en las entregas de conservas de pescado (por ejemplo, sardinas o atún) y de conservas de mariscos o moluscos (por ejemplo, almejas o mejillones), es de aplicación, en ambos casos, el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC, conforme al Anexo I.1.8º de la Ley 20/1991.

El tipo reducido del 2 por 100 del IGIC también es aplicable a las importaciones de conservas de marisco o moluscos.

Sin embargo, en lo que se refiere a las conservas de pescado, incluidas en la partida estadística *1604 Preparaciones y conservas de pescado, caviar y sus sucedáneos, preparados con huevas de pescado*, dicha partida se incluye en el anexo IV de la Ley 20/1991, y su importación esta sujeta al AIEM, siendo aplicable el tipo impositivo del 5 por 100 de dicho impuesto y el tipo cero del IGIC en aplicación del anexo VI.1 de la Ley 20/1991. En la medida en que se manifiesta que el consultante tiene sus fábricas en la Península, no tendrá la consideración de productor en las islas Canarias a efectos del AIEM –uno de los requisitos de sujeción al AIEM de las entregas de bienes exige que las mismas sean efectuadas por los empresarios productores de las mismas -, y, en consecuencia, los productos que entrega en las Islas Canarias de bienes incluidos en la partida 1604 citada no podrán estar sujetos a dicho Impuesto y consecuentemente no será de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el Anexo VI.1 que se ha citado para las importaciones del mismo producto, dado que la aplicación del tipo cero del IGIC únicamente se produce cuando la misma operación gravada se encuentra sujeta y no exenta de AIEM.

Aclarar que la sujeción a la importación de las mercancías importadas, tanto en el IGIC como, en su caso, en el AIEM, se produce cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador. Por tanto, los tipos impositivos aplicables, en su caso, de ambos impuestos en las importaciones de conservas objeto de consulta no variarán tanto si el importador es el propio consultante, en calidad de propietario de las mismas, o si la entrega de las conservas se entiende realizada fuera de las islas Canarias y el importador es el propio cliente, como adquirente de las mismas.

TERCERO.- Sin perjuicio de lo mencionado en los párrafos anteriores, las entregas de conservas (ya sean de pescado, mariscos o moluscos) a sus clientes tendrán un distinto tratamiento según el consultante tenga o no establecimiento permanente en las Islas Canarias.

A tal efecto el consultante afirma no tener establecimiento permanente en las Islas Canarias, operando mediante un agente comercial y de una empresa de logística que le almacena sus productos y los distribuye. La Ley 20/1991 define en su artículo 17.1.2º como establecimiento permanente "*cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales*", particularizando que, entre otros, tendrá tal consideración "*la sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.*"

La sociedad consultante manifiesta operar mediante un agente comercial en las islas Canarias, sin mayor detalle al respecto. La Ley 12/1992, de 27 de mayo, del Contrato de Agencia, como marco regulatorio de la actividad de los agentes comerciales, define en su artículo 1º que "*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." Añadir respecto a la conclusión de los actos o contratos por el agente comercial, que el artículo 6 del citado texto legal establece que "*el agente está facultado para promover los actos u operaciones objeto del contrato de agencia, pero sólo podrá concluirlos en nombre del empresario cuando tenga atribuida esta facultad."*

A falta de mayor precisión por el consultante – y con el objeto de mantener su afirmación de no contar con establecimiento permanente en las islas Canarias, sin perjuicio de lo mencionado en los párrafos siguientes - habrá que asumir a efectos de la presente consulta que el agente comercial no se encuentra autorizado para contratar en nombre y por cuenta del consultante, es decir, se limita a promover pero no concluir actos u operaciones de comercio por cuenta de su cliente.

No obstante, también menciona el consultante que opera mediante "*una empresa de logística que le almacena sus productos y los distribuye.*" Dicha operativa, conforme manifiesta el consultante, se utiliza porque "*las ventas son de un número pequeño de cajas lo que dificultaría enormemente todos los trámites y costes del proceso*".

Con fecha 12 de noviembre de 2002, registro de salida 1268, de 15 de noviembre, este Centro Directivo, con ocasión de otra consulta tributaria en la que el consultante, sociedad mercantil con intención de realizar importaciones de bienes en las islas Canarias, manifestaba tener *"firmado un contrato con un Distribuidor/Operador Logístico por el que este recogería dichos productos de la Aduana, los almacenaría en sus locales y, a requerimiento del consultante, los iría entregando a medida que estos nos fueran demandados por sus clientes. No existe, por tanto, con el distribuidor un contrato de arrendamiento de almacén sino que es meramente un contrato de almacenamiento y distribución.*" En el criterio emitido se puso de manifiesto lo siguiente:

"La existencia de un contrato de "depósito o almacenamiento" y distribución de mercancías, importadas y entregadas por el propio consultante dentro del ámbito de aplicación espacial del IGIC, presupone la consideración del bien inmueble sobre el que recaiga el objeto de dicho contrato como establecimiento permanente a efectos del Impuesto. La importación de dichas mercancías se encuentra sujeta al IGIC y, en su caso, al AIEM, considerándose importador el destinatario de los bienes, mientras que la posterior entrega de los mismos a sus clientes constituye una operación interior igualmente sujeta al IGIC, siendo sujeto pasivo la sociedad consultante, establecida en las islas Canarias, que entrega el bien, no produciéndose en esta operación interior la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991."

Se justificaba dicho criterio en los siguientes términos:

"*En relación a la delimitación del concepto de establecimiento permanente, este Centro Directivo, con ocasión de anteriores consultas tributarias, ha aclarado que la Ley 20/1991 se centra en considerar como tal a "cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales", pasando a particularizar como tales una serie de bienes inmuebles propios del ejercicio de una actividad económica, las agencias o*

representaciones en nombre y por cuenta ajena y las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias. Se desprende que la característica común a los elementos particularizados no es estrictamente física sino funcional, las instalaciones, talleres, almacenes, etcétera, no constituyen establecimientos permanentes en sí mismos en tanto no se constituyan funcionalmente como tales, es decir, formen parte del engranaje de una actividad empresarial o profesional. Si bien la existencia de un título de propiedad o de un derecho real de uso sobre los mismos presupone tal circunstancia y permite considerarlos como un establecimiento permanente a efectos del IGIC, su inexistencia no debe concluir necesariamente lo contrario. La existencia conjunta de la titularidad de una "capacidad de almacenamiento" de mercancías, una actividad importadora y una actividad empresarial continuada de operaciones de entregas de bienes son elementos constitutivos de una actividad estable (no precaria o excepcional), con cierta autonomía funcional y organizativa y una capacidad de almacenamiento ligada indisolublemente al territorio en que se realiza."

En consecuencia, si bien no es posible determinar el carácter de establecido en las islas Canarias del consultante (y, por tanto, sujeto pasivo del IGIC en las entregas interiores que realiza) en función de la existencia de un agente comercial con el que opera en este territorio (se desconoce si existe capacidad de concluir los contratos por parte de éste), sí es posible afirmar dicho carácter ante la identidad de hecho en las circunstancias planteadas en la consulta de fecha 12 de noviembre de 2002, pudiéndose aplicar al consultante el criterio manifestado entonces por este Centro Directivo.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo lo siguiente:

– En las importaciones de conservas de pescado (por ejemplo, de sardinas o atún) incluidas en la partida estadística 1604 *Preparaciones y conservas de pescado, caviar y sus sucedáneos, preparados con huevas de pescado,* al encontrarse dicha partida comprendida en el anexo IV de la Ley 20/1991, su importación estará sujeta al AIEM, siendo aplicable el tipo impositivo del 5 por 100 de dicho impuesto y el tipo cero del IGIC en aplicación del anexo VI.1 de la Ley 20/1991.

– En las importaciones de conservas de mariscos o moluscos (por ejemplo, almejas o mejillones), no sujetas al AIEM, es de aplicación el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC, conforme al Anexo I.1.8º de la Ley 20/1991.

Respecto a la consideración de establecido del consultante, la concurrencia de cualquiera de los siguientes requisitos supone la existencia de un establecimiento permanente en las islas Canarias:

– La actuación mediante un agente comercial establecido en las islas Canarias con capacidad para promover y concluir actos u operaciones de comercio conforme se define en el artículo 1º de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, del Contrato de Agencia.

– La existencia de un contrato de "depósito o almacenamiento" y distribución de mercancías, importadas y entregadas por el propio consultante dentro del ámbito de aplicación

espacial del IGIC, presupone la consideración del bien inmueble sobre el que recaiga el objeto de dicho contrato como establecimiento permanente a efectos del Impuesto.

En las entregas interiores de conservas de pescado (por ejemplo, de sardinas o atún) y/o de conservas de mariscos o moluscos (por ejemplo, almejas o mejillones) por el consultante, en el supuesto de disponer de establecimiento permanente en las islas Canarias, deberá repercutir el tipo impositivo reducido del 2 por 100 del IGIC, conforme al Anexo I.1.8º de la Ley 20/1991. De no disponer de establecimiento permanente, será de aplicación la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, siendo los adquirentes de las mercancías, empresarios establecidos en las islas Canarias, quienes se autorrepercutan las cuotas correspondientes. Las entregas de conservas de pescado incluidas en la partida estadística 1604 *Preparaciones y conservas de pescado, caviar y sus sucedáneos, preparados con huevas de pescado* no se encuentran sujetas al AIEM, dado que el consultante no tiene la consideración de empresario productor a tal efecto.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, a 21 de julio de 2004

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván