Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2003 (10/03/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 6.2.5º Ley 20/1991 Arts. 50.Uno.24º y 27º y 90.Uno.a) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Dos entidades mercantiles acogidas al régimen especial de comerciantes minoristas pretenden constituir una sociedad mercantil entregando, como aportación no dineraria, parte de las existencias de bienes destinados a su entrega en el desarrollo de la actividad comercial. El objeto social de la nueva sociedad sería el comercio al mayor y se daría de alta en epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de comercio al mayor, por lo que al menos el primer año natural las entregas en el desarrollo de la actividad comercial estarían sujetas y no exentas con derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas, incluyendo la carga impositiva implícita contenida en la contraprestación de las adquisiciones de bienes a comerciantes minoristas.

Consulta si las aportaciones no dinerarias que se pretenden realizar estarían exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 y la sociedad mercantil podría ejercer el derecho a la deducción de la carga impositiva implícita.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Las entregas objeto de consulta y realizadas, en calidad de aportación no dineraria, por entidades mercantiles acogidas al régimen especial de comerciantes minoristas, se configuran como entregas de bienes al margen de la actividad comercial sujetas y no exentas, dado que no resultarían de aplicación las exenciones previstas en los artículos 50.Uno.24º y 27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012. Las entidades mercantiles aportantes estarían obligadas a repercutir las cuotas del IGIC correspondientes a la sociedad mercantil que se constituye, pudiendo ésta deducir las mismas de cumplir los requisitos para ejercer el derecho a la deducción.

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 Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Dos entidades mercantiles acogidas al régimen especial de comerciantes minoristas pretenden constituir una sociedad mercantil entregando, como aportación no dineraria, parte de las existencias de mercancías destinadas a su entrega en el desarrollo de la actividad comercial. El objeto social de la nueva sociedad sería el comercio al mayor y se daría de alta en epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de comercio al mayor, por lo que al menos el primer año natural las entregas en el desarrollo de la actividad comercial estarían sujetas y no exentas con derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas, incluyendo la carga impositiva implícita contenida en la contraprestación de las adquisiciones de bienes a comerciantes minoristas.

Consulta si las aportaciones no dinerarias que se pretenden realizar estarían exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 y la sociedad mercantil podría ejercer el derecho a la deducción de la carga impositiva implícita.

SEGUNDO.- El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."

Por otro lado, el artículo 5.1 de la Ley 20/1991 señala:

"*1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*
En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.
(...)"

El artículo 5.2.1º de la Ley 20/1991 presenta el siguiente tenor:

"*2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:*
1°. Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales. (...)"

Por otro parte, el artículo 5.6.b) de la Ley 20/1991 expresa:
"*6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:*

(…)
b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto."

Por último, el artículo 6.2.5º de la Ley 20/1991 dispone:
"*2. En particular se consideran entregas de bienes:*
(...)

5.º Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación."

Conforme a los citados preceptos, las aportaciones no dinerarias de mercancías que forman parte de las existencias de bienes destinadas a su entrega en el desarrollo de la actividad comercial por las entidades mercantiles aportantes, tendrán la consideración de entregas de bienes sujetas al IGIC.

Puesto que las entidades mercantiles aportantes están acogidas al régimen especial de comerciantes minoristas y los productos que se pretenden aportar integran las existencias de bienes destinados para su entrega en el desarrollo de la actividad comercial de aquéllas, la cuestión a analizar es si a la aportación no dineraria sujeta al IGIC le resultaría de aplicación la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a), ambos, de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012). Caso de respuesta positiva, la entidad mercantil que se ha constituido podría deducir la carga impositiva implícita en la contraprestación de las aportaciones no dinerarias, conforme al artículo 29.3 de la Ley 20/1991 y 90.Tres de la Ley 4/2012, puesto que las entregas que realizaría la nueva sociedad en el desarrollo de la actividad comercial, por no disponer, al menos el primer año natural, de la consideración de comerciante minorista, estarían sujetas y no exentas del IGIC dado que no le resultaría de aplicación la exención prevista en los citados artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, que disponen:

- "*Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*
(...)
27º 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.
(…)"

- "*Uno. La inclusión en el régimen especial del comerciante minorista supondrá:*

a) La exención del Impuesto General Indirecto Canario de las entregas de bienes que realicen los comerciantes minoristas en el desarrollo de su actividad comercial, de acuerdo con lo dispuesto en el número 27º del apartado uno del artículo 50 de la presente ley."

Parece evidente que la pretendida aportación no dineraria que nos ocupa se desarrollaría al margen de la actividad comercial de las entidades mercantiles aportantes; por tanto, a la entrega de bienes derivada de la aportación no dineraria no le resultaría de aplicación la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 y, consecuencia de ello, no cabría hablar de deducción de la carga impositiva implícita en la contraprestación de la entrega, únicamente predicable de las contraprestaciones de las entregas de bienes exentas por los mencionados preceptos.

A la aportación no dineraria objeto de consulta tampoco le resultaría de aplicación la exención técnica prevista en el artículo 50.Uno.24º de la Ley 4/2012, que dispone:

"*Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*

(...)

24º. Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.

Lo dispuesto en este número no se aplicará:

a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.

b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los apartados 20º, 21º y 22º anteriores."

Este supuesto de exención requiere, entre otros requisitos, que el bien objeto de entrega haya sido utilizado por el empresario o profesional transmitente en la realización de operaciones exentas por aplicación del propio artículo 50 de la Ley 4/2012; pues bien, precisamente porque están en existencias los bienes que se pretende aportar, los mismos no han sido utilizados en operaciones exentas que no dan derecho a la deducción; por ello, al supuesto de entrega objeto de consulta no le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.24º de la Ley 4/2012. Entender que por figurar en las existencias de bienes destinados a su entrega en el desarrollo de la actividad comercial de una entidad mercantil acogida al régimen especial de comerciantes minoristas, ya supone su utilización en operaciones que no dan derecho a la deducción, haría, por ejemplo, inoperativo el derecho a la deducción que nace en el supuesto de exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas regulado en el artículo 90.Dos.b) de la Ley 4/2012.

Al encontrarnos ante una entrega sujeta y no exenta, las entidades mercantiles aportantes están obligadas a repercutir la correspondiente cuota del IGIC. La nueva sociedad mercantil podría ejercer la deducción de dichas cuotas repercutidas y soportadas de cumplirse los requisitos para ejercitar tal derecho.

TERCERO.- Conforme con lo expuesto, es criterio de este centro directivo que las entregas objeto de consulta y realizadas, en calidad de aportación no dineraria, por entidades mercantiles acogidas al régimen especial de comerciantes minoristas, se configuran como entregas de bienes al margen de la actividad comercial sujetas y no exentas, dado que no resultarían de aplicación las exenciones previstas en los artículos 50.Uno.24º y 27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012. Las entidades mercantiles aportantes estarían obligadas a repercutir las cuotas del IGIC correspondientes a la sociedad mercantil que se constituye, pudiendo ésta deducir las mismas de cumplir los requisitos para ejercer el derecho a la deducción.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 10 de marzo de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,

PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García