Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 2014 (02/05/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 50.Uno.27º, 80 y 90.Uno.a) y b) Ley 4/2012 Arts. 11.1, 28.1, 29.4.1º.a) y c), 34.1 y 2.b`) y 37.2.2º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Se pretende constituir una sociedad mercantil que desarrollaría el comercio de prendas de vestir, calzado y marroquinería por la que tendría la consideración de comerciante minorista. Todos los bienes que pretende entregar en el desarrollo de la actividad comercial serán previamente objeto de importación, por lo que tendría que declarar e ingresar la cuota del IGIC y el correspondiente recargo minorista. Parte de los bienes importados podrían ser objeto de entrega con envío con carácter definitivo a un país de la Unión Europea, por parte de la propia sociedad mercantil.

Consulta, en primer lugar, si dicha exportación daría derecho a solicitar la devolución o deducción del recargo minorista exigido a la importación del bien que se entrega con destino fuera de Canarias, y, en segundo lugar, al ser de aplicación a la entrega una exención plena (artículo 11.1 de la Ley 20/1991), podría suponer la aplicación de la regla de la prorrata, en el sector diferenciado de la actividad comercial realizada por un sujeto pasivo que tiene la consideración de comerciante minorista.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entrega de un bien con destino definitivo fuera de Canarias, realizada por un comerciante minorista en el desarrollo de su actividad comercial, no da derecho, ni a la devolución, ni a la deducción del recargo minorista exigido en la importación del bien objeto de entrega.

- Todas las entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial por parte de un sujeto pasivo que dispone de la consideración de comerciante minorista, están exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, aunque los bienes sean enviados o exportados de forma definitiva fuera de Canarias, por el propio sujeto pasivo.

- La regulación vigente del derecho a la deducción cataloga de limitada a la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012. Derivado de ello, en el sector diferenciado que conforma la actividad comercial desarrollada por un comerciante minorista, no se aplica la regla de la prorrata, siendo cero el porcentaje de 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.- Se pretende constituir una sociedad mercantil que desarrollaría el comercio de prendas de vestir, calzado y marroquinería por la que tendría la consideración de comerciante minorista. Todos los bienes que pretende entregar en el desarrollo de la actividad comercial serán previamente objeto de importación, por lo que tendría que declarar e ingresar la cuota del IGIC y el correspondiente recargo minorista. Parte de los bienes importados podrían ser objeto de entrega con envío con carácter definitivo a un país de la Unión Europea, por parte de la propia sociedad mercantil.

Consulta, en primer lugar, si dicha exportación daría derecho a solicitar la devolución o deducción del recargo minorista exigido a la importación del bien que se entrega con destino fuera de Canarias, y, en segundo lugar, al ser de aplicación a la entrega una exención plena (artículo 11.1 de la Ley 20/1991), podría suponer la aplicación de la regla de la prorrata, en el sector diferenciado de la actividad comercial realizada por un sujeto pasivo que tiene la consideración de comerciante minorista.

SEGUNDO.- La primera cuestión planteada es si resulta recuperable, ya sea vía devolución o deducción, el recargo minorista exigido a la importación de un bien que posteriormente se entrega con destino fuera de Canarias (exportación).

La adecuada contestación requiere determinar la naturaleza del recargo minorista y, para ello, resulta necesario efectuar un análisis del derogado artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 en su redacción a día 1 de enero de 1993 (fecha de comienzo de la aplicación del IGIC):

> "*1. Están exentas de este Impuesto:*
> *(...)*
> *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.*
> *Tampoco se extenderá la exención a la primera entrega de bienes que se importen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, cualquiera que sea la naturaleza de los receptores de los bienes y del importador, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente*."

De acuerdo con esta redacción inicial comprobamos que la exención únicamente era aplicable a las entregas de bienes que realizase un comerciante minorista en el desarrollo de su actividad comercial, pero siempre y cuando el bien entregado hubiera sido adquirido por el comerciante minorista en Canarias; a *sensu contrario*, la exención no era de aplicación cuando el bien entregado hubiera sido objeto de importación por el propio comerciante minorista.

La razón de esta especial configuración, tratándose de un bien importado, es que el legislador lo que pretendió (y pretende) era declarar libre de tributación exclusivamente la entrega de un bien, en el último escalón de su proceso de producción o comercialización (fase minorista); y no podía, ni puede, constituir el último escalón lo que era y es en realidad el primero del citado proceso, esto es, la entrega en el territorio de aplicación del Impuesto de un bien importado, operación que siempre se ha pretendido que no quede exenta.

De un somero examen de este precepto, se desprende el gran problema de gestión que supuso la aplicación de este supuesto de exención para los sujetos pasivos que disponían de la consideración de comerciantes minoristas: tenían que diferenciar si el bien transmitido había sido adquirido en el interior y, por tanto, estaría exenta la entrega, o si había sido objeto de importación por parte del mismo sujeto pasivo, en cuyo caso a la entrega no le sería de aplicación la exención. A todo ello hay que añadir, aunque no resulta de interés para la resolución de la presente consulta, la dificultad de aplicación de este tributo puesto que las entregas de bienes exentas, al amparo de lo dispuesto en el artículo 10.1.27ª de la Ley 20/1991, constituían un sector diferenciado, y la actividad de entrega de bienes objeto de previa importación por parte del sujeto pasivo, se integraba, obviamente, en otro sector diferenciado.

Fue muy breve esta configuración inicial de la exención de las entregas de bienes efectuadas por comerciantes minoristas en el desarrollo de su actividad comercial, concretamente hasta el día 27 de mayo de 1993, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 21/1993, de 21 de junio.

La nueva redacción del artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 dada por el Real Decreto-ley 21/1993, determinó que la exención se extendiera a todas las entregas de bienes efectuadas por los comerciantes minoristas en el desarrollo de la actividad comercial, con independencia de que los bienes objeto de entrega hubieran sido adquiridos en Canarias o importados por el propio sujeto pasivo (constituyendo un solo sector diferenciado). Ahora bien, el principio de dejar exenta exclusivamente la entrega del bien en la última fase del proceso de producción y comercialización de bienes (fase minorista) tenía que tener una manifestación en la regulación del IGIC, y ello se plasmó en la implantación de las siguientes medidas:

- La no incorporación del margen minorista en la base imponible correspondiente a la entrega de bien efectuada en el desarrollo de la actividad comercial por un sujeto pasivo que no dispone de la consideración de comerciante minorista y siendo el adquirente un consumidor final.

- Establecimiento del régimen especial de comerciantes minoristas, cuyo elemento nuclear es la exigencia del recargo minorista en las importaciones de bienes con destino a ser objeto de entrega en el desarrollo de la actividad comercial, cuando el importador es un empresario que tiene la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista.

El recargo minorista se configura, por tanto, como una especie de pago adelantado, en el momento de la importación, de la tributación del valor añadido generado en la entrega de un bien importado por parte de un comerciante minorista, y en su cálculo ya se entienden contempladas todas las posibles eventualidades que puedan afectar a la posterior entrega del bien importado por parte del sujeto pasivo que tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista; de este modo, a título de ejemplos, la posterior entrega del bien importado con destino a un territorio tercero (como es el caso objeto de consulta) no generaría un derecho a la devolución del recargo, tampoco daría derecho a la devolución en el caso de importación de un bien que ha supuesto la exigencia del recargo por ir destinado inicialmente a ser entregado en el desarrollo de la actividad comercial y posteriormente se afecta a una actividad no comercial; o incluso que no pudiera el bien importado ser objeto de entrega por estar caducado al tratarse de un bien perecedero, etc.

El recargo que debe satisfacer el comerciante minorista se configura como un intento de simplificar la gestión del IGIC ya que se trata de trasladar lo que debería declararse posteriormente a través de autoliquidaciones periódicas, mensuales o trimestrales, al momento del pago de las importaciones (es lo que anteriormente se ha denominado pago adelantado de la tributación del valor añadido). Ello conlleva la consideración del recargo minorista como la expresión individualizada de una magnitud, la cual se calcula como un porcentaje sobre el valor añadido en el seno del régimen especial de comerciantes minoristas, magnitud que luego se fracciona y se imputa a cada una de las operaciones de importación de bienes que se realicen, susceptibles de ser objeto de entrega en el desarrollo de una actividad comercial, sea cual sea el destino futuro de ese bien.

Es interesante citar el criterio doctrinal contenido en la consulta de la Dirección General de Tributos de 23 de julio de 1996 que expresa:

> "*La condición del recargo que tienen que satisfacer los comerciantes minoristas importadores en el seno del régimen especial de comerciantes minoristas implica en vía estrictamente teórica la sujeción sin exención de las entregas interiores de bienes importados por estos comerciantes, con sometimiento a un régimen especial de liquidación de las cuotas devengadas. Esta previsión teórica queda desdibujada desde el momento en que el primer párrafo del artículo 10, número 1, apartado 27º, de la Ley 20/1991* [y el primer párrafo del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012] *establece expresamente y sin ningún tipo de excepción que las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas están exentas del IGIC. Para evitar la contradicción, hay que entender que el recargo que satisfacen a la importación representa el pago adelantado de la diferencia entre el IGIC calculado sobre la contraprestación que*

incluye el margen mayorista de la venta posterior del producto, y el IGIC satisfecho a la importación. Por tanto, lo que está exento en la entrega realizada por un comerciante minorista de productos importados por él mismo es el margen minorista que se incluye en la contraprestación."

Conforme con lo expuesto, no cabe exigir la devolución del recargo minorista abonado en la importación de un bien, aunque posteriormente dicho bien se entrega con destino a un territorio fuera de Canarias, porque teóricamente en el cálculo del recargo ya ha sido tenido en cuenta dicha circunstancia.

Podría asimilarse, *mutatis mutandi,* el recargo minorista con los módulos del régimen simplificado. A través del valor de éstos se determina la cuota devengada por operaciones corrientes que debe ser objeto de declaración (vía ingreso a cuenta) en las autoliquidaciones periódicas, aunque de resultar aplicable el régimen general se hubiera declarado una cuota inferior. Pues bien, no cabría que el sujeto pasivo acogido al régimen especial simplificado pudiera solicitar la devolución de la diferencia de cuotas del IGIC devengadas. Igual resultado tendría si la mayoría de las entregas que realizase fueran enviadas con destino, por ejemplo, a la Península, que supondría que la cuota a declarar, si tributase en régimen general, fuese inferior a la que está obligada a declarar en el régimen simplificado.

En el régimen especial de comerciantes minoristas con el recargo minorista no se calcula la teórica cuota devengada por la entrega del bien, sino el teórico importe de la tributación del valor añadido derivado de la entrega, lo que implica, se reitera, que en la determinación del recargo ya se han tenido en cuenta todas las eventualidades que puedan afectar a la posterior entrega del bien importado por parte del sujeto pasivo, que tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista.

Tampoco en ningún caso el recargo minorista podría ser objeto de deducción en una autoliquidación porque no tiene la consideración de cuota soportada en la importación de un bien, dada su naturaleza, insistimos, de pago adelantado de la tributación del valor añadido derivado de la entrega por parte de un sujeto pasivo, que dispone de la consideración de comerciante minorista, de un bien importado por él mismo. Todo ello, sin perjuicio del supuesto de deducción en el caso excepcional de exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas conforme al artículo 90.Dos de la Ley 4/2012.

La segunda cuestión objeto de consulta, es si la entrega del bien enviado con carácter definitivo a un país de la Unión Europea, exenta por aplicación del artículo 11.1 de la Ley 20/1991, supondría la aplicación de la regla de la prorrata en el sector diferenciado de la actividad comercial realizada por un sujeto pasivo que tiene la consideración de comerciante minorista.

Cierto es que la entrega de un bien enviado con carácter definitivo a un país de la Unión Europea, se encuentra exenta del IGIC por aplicación del citado anteriormente artículo 11.1 de la Ley 20/1991, que establece:

"*Están exentas:*
1. Las entregas de bienes enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de CEE o bien exportados definitivamente, a Terceros Países por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste."

Cierto es también que la exención recogida en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991 se cataloga de plena, puesto que, conforme a lo dispuesto en los artículos 28.1 y 29.4.1º.c) de la Ley 20/1991, da derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la entrega exenta por el citado artículo 11.1.

Los mencionados artículos 28.1 y 29.4.1º.c) de la Ley 20/1991, respectivamente, disponen:

- "*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.*"

- "*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:
(...)
c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que gocen de exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 11º y 12º de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes y envíos de bienes con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el apartado 2º de este número 4."

De aplicar lo expuesto hasta ahora, supondría que la sociedad mercantil podría ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en la importación (en ningún caso, el recargo minorista), por utilizarse el bien importado en la realización de una operación que da derecho a la deducción (entrega exenta por aplicación del artículo 11 de la Ley 20/1991). Igualmente, podría deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizase en la realización de las entregas exentas por aplicación del artículo 11.1 de la Ley 20/1991.

Ahora bien, se manifiesta que la sociedad mercantil que se pretende constituir dispondría de la consideración de comerciante minorista, en este sentido, el artículo 88 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) dispone:

"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."

El artículo 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 señala:

"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."

El mencionado número 27º del apartado uno del artículo 50 dispone:

"*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.

(...)"

En definitiva, la entrega de bienes, en el desarrollo de su actividad comercial del sujeto pasivo, con destino a su envío definitivo a un Estado miembro de la Unión Europea, también se encontraría exenta por aplicación de los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012.

Esta exención es limitada puesto que no daría derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en la importación del bien, conforme a los artículos 28.1, anteriormente expuesto su contenido, y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991 que disponen:

> "*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.*"

El número 4 del artículo 29 a que hace mención el número 1 del artículo 28 expresa:

> "*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."*

Nos encontramos, por tanto, con una operación exenta doblemente; por una parte, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991, exención plena, y, por otra parte, por aplicación de los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, exención limitada.

La cuestión es determinar qué exención prima.

Para resolver este "conflicto normativo" hemos de acudir al "principio de especialidad" (norma especial prima sobre norma general), que ha sido calificado por nuestra jurisprudencia como principio general del Derecho y cuya aplicación en el ámbito financiero-tributario ha sido reconocida, entre otras, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2000. En virtud de este principio, cuando dos o más normas regulen aparentemente el mismo supuesto de hecho, debemos aplicar aquella que tenga un destinatario más individualizado, propio o característico con relación al destinatario de la otra u otras normas, que debe ser más general. Llevando esto al caso que nos ocupa, parece evidente que debemos concluir que la exención minorista prima sobre el régimen general del Impuesto, de manera tal, que la exención regulada en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 prevalece sobre la establecida en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991..

La exención del comercio minorista es una de las características relevante del especial régimen fiscal de Canarias; y no pareciera ser muy coherente que se exija a la importación de un bien por parte de un comerciante minorista, destinado a ser objeto de entrega en el desarrollo de su actividad comercial, el recargo minorista, y que, su posterior entrega, salvo exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas, no estuviera exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012.

Llegados a este punto, debemos analizar desde el punto de vista del derecho positivo, el régimen de deducción de la actividad comercial desarrollada por los comerciantes minoristas.

La actividad comercial por la que un sujeto pasivo tiene la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista, constituye un sector diferenciado de la actividad de acuerdo con lo establecido en el artículo 34.2.b´) de la Ley 20/1991, que dispone lo siguiente:

"*2. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:*
(...)
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 **(la referencia a este artículo, debe entenderse realizada al artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, desde el día 1 de julio de 2012)***, así como aquellas a las que sea de aplicación el régimen especial del comerciante minorista.*"

Constituyendo un sector diferenciado, debe aplicar con independencia su régimen de deducción, conforme con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991:

"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."

En este sector diferenciado no se aplica la regla de la prorrata, puesto que, como hemos indicado más arriba, las entregas de bienes por parte de un comerciante minorista, en el desarrollo de su actividad comercial, se encuentran exentas del IGIC, exención que se cataloga de limitada. Derivado de todo ello, en el sector diferenciado que nos ocupa, se realizan exclusivamente operaciones que no dan derecho a la deducción, debiendo tener en cuenta que el artículo 35 de la Ley 20/1991 dispone que se aplica la regla de la prorrata 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 de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio de tal derecho.

El carácter de limitada de la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, se ve reforzado cuando el segundo párrafo del artículo 37.2.2º de la Ley 20/1991 dispone:

"Son operaciones que no originan el derecho a deducir, a efectos de su inclusión en el denominador de la prorrata las operaciones relacionadas en el artículo 10.1 de esta Ley **(esta referencia al artículo 10.1 debe entenderse efectuada, desde el día 1 de julio de 2012, al artículo 50.Uno de la Ley 4/2012)** *realizadas por el sujeto pasivo dentro o fuera de Canarias, con la salvedad prevista en el artículo 29.4.1º. e) de la misma, así como las operaciones no sujetas a que se refieren los números 8º, 9º y 10º del artículo 9 de la presente Ley."*

Esta redacción se inserta en el artículo 37 que regula la prorrata general, pero ello no implica que en el sector diferenciado del comercio minorista se aplique dicha regla. La relación del contenido del segundo párrafo del artículo 37.2.2º de la Ley 20/1991 con la exención del comerciante minorista, únicamente resulta efectiva respecto al régimen de deducción de cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en varios sectores diferenciados, siendo uno de éstos el régimen especial de comerciantes minoristas; en este caso, el importe de las entregas exentas por aplicación de los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 debe figurar en el denominador de la fracción para la determinación del porcentaje de deducción, conforme al párrafo cuarto del artículo 34.1 de la Ley 20/1991, que dispone:

"*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*."

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

- La entrega de un bien con destino definitivo fuera de Canarias realizado por un comerciante minorista en el desarrollo de su actividad comercial, no da derecho, ni a la devolución, ni a la deducción del recargo minorista exigido en la importación del bien objeto de entrega.

- Todas las entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial por parte de un sujeto pasivo que dispone de la consideración de comerciante minorista, están exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, aunque los bienes sean enviados o exportados de forma definitiva fuera de Canarias por el propio sujeto pasivo.

- La regulación vigente del derecho a la deducción cataloga de limitada a la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012. Derivado de ello, en el sector diferenciado que conforma la actividad comercial desarrollada por un comerciante minorista, no se aplica la regla de la prorrata, siendo cero el porcentaje de 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, 2 de mayo de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,

PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García