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 2054 (16/03/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Arts. 4.4 y 16 Ley 20/1991 Art.50.Uno.27º y 90.Uno.a) y b) Ley 4/2012 Art. 6, 7 y 8 TRITPAJD Art. 9 Real Decreto 828/1995 Arts. 31.1.d) y 39 septies Decreto Legislativo 1/2009

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante, con domicilio fiscal en Canarias, desarrolla la actividad de comercio al por menor de mercancía de segunda mano, disponiendo de la consideración de comerciante minorista. Adquiere a particulares, para su posterior venta también a particulares, bienes de lujo usados (básicamente joyas y relojes). La adquisición puede realizarse en Canarias, en un Estado miembro de la Unión Europea o un país tercero. Los bienes usados adquiridos son objeto de entrega en Canarias o fuera de Canarias. En ocasiones un bien usado adquirido fuera de Canarias es objeto de importación para su entrega en dicho territorio.

Consulta la tributación de las compras y ventas descritas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

A) Dado que la entidad consultante está incluida en el régimen especial de comerciantes minorista, no puede acogerse al régimen especial de bienes usados por la entrega de bienes que previamente ha adquirido a particulares.

B) Las entregas de bienes usados, que la entidad consultante ha adquirido previamente a particulares, están sujetas al IGIC en los siguientes casos:

- Si los bienes usados están en Canarias y la puesta a disposición del comprador es en dicho territorio.

- Si los bienes usados están en Canarias y la puesta a disposición del comprador requiere su transporte fuera de Canarias.

- Si el bien es adquirido fuera de Canarias y es transportado a Canarias y antes de su entrada en este territorio es objeto de entrega por el importador (la entidad consultante).

Estas entregas están exentas del IGIC por disponer la entidad consultante de la condición de comerciante minorista.

C) Las entregas de bienes usados, que la entidad consultante ha adquirido previamente a particulares, están no sujetas al IGIC cuando el bien se entrega fuera de Canarias.

D) A las adquisiciones de bienes usados por parte de la entidad consultante sujetas al ITPAJD, les resulta aplicable el tipo del 5,5 por ciento.

E) La entidad consultante deberá declarar conjuntamente todas las operaciones sujetas a la modalidad TPO del ITPAJD en una única autoliquidación (modelo 600) comprensiva de la totalidad de las operaciones devengadas en cada mes natural, cuyo plazo de presentación será el mes natural inmediato posterior.

CONTESTACIÓN NO VINCULANTE, CON EFECTOS MERAMENTE INFORMATIVOS

- Las adquisiciones a particulares de bienes muebles usados situados en España que realiza la entidad mercantil consultante están sujetas a la modalidad TPO del ITPAJD.

- Las adquisiciones a particulares de bienes muebles usados situados en el extranjero que realiza la entidad mercantil consultante están sujetas a la modalidad TPO del ITPAJD, dado que tienen repercusión en la imposición personal (Impuesto sobre Sociedades) en España de la entidad adquirente.

- En definitiva, con independencia de donde se encuentre situado el bien mueble, las adquisiciones de los mismos están sujetas a la modalidad TPO del ITPAJD.

- El rendimiento del citado tributo corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias puesto que el sujeto pasivo (la entidad consultante) tiene domicilio fiscal en esta Comunidad Autónoma, estando obligada a presentar la autoliquidación (modelo 600) ante la Agencia Tributaria Canaria.

Visto escrito presentado por , en el que formulan consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario, este centro directivo en uso de la atribución conferida por 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), y en relación con el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante, con domicilio fiscal en Canarias, desarrolla la actividad de comercio al por menor de mercancía de segunda mano, disponiendo de la consideración de comerciante minorista. Adquiere a particulares, para su posterior venta también a particulares, bienes de lujo usados (básicamente joyas y relojes). La adquisición puede realizarse en Canarias, en un Estado miembro de la Unión Europea o un país tercero. Los bienes usados adquiridos son objeto de entrega en Canarias o fuera de Canarias. En ocasiones un bien usado adquirido fuera de Canarias es objeto de importación para su entrega en dicho territorio.

Consulta la tributación de las compras y ventas descritas.

SEGUNDO.- Puesto que la entidad consultante dispone de la consideración de comerciante minorista y, por tanto, incluida obligatoriamente en el régimen especial de comerciantes minorista, conforme al artículo 88 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), no puede aplicarse el régimen especial de bienes usados, previsto en el artículo 67 de la Ley 4/2012, a las entregas sujetas al IGIC que efectúe la entidad consultante de bienes de lujo de segunda mano que previamente ha adquirido.

Por otra parte, parece desprenderse del escrito que las adquisiciones de bienes muebles de lujo de segunda mano (en adelante, bienes usados) son a particulares; en este sentido, y aunque la entidad consultante no se haya referido al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), como veremos a continuación, es preciso tenerlo en cuenta, y por ello se advierte que este centro directivo no es competente para emitir consulta vinculante en relación al mismo, salvo en los siguientes supuestos:

- Normativa tributaria aprobada por la Comunidad Autónoma de Canarias por delegación del Estado, conforme al artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009), entre la que se encuentra la regulación de los tipos impositivos del ITPAJD.

- Deslinde entre el IGIC y la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” del ITPAJD, de acuerdo con el artículo 4.4 de la Ley 20/1991.

Salvo en los supuestos reseñados, lo comentado en esta consulta sobre el ITPAJD tiene mera naturaleza de información y asistencia a los obligados tributarios, de acuerdo con lo dispuesto el artículo 85.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que no vincula a los órganos de la Agencia Tributaria Canaria.

Como cualquier empresario que desarrolla una actividad comercial, ha de adquirir previamente la mercancía que luego transmitirá, por lo que, dos son las operaciones principales e imprescindibles que se realizan por la entidad consultante: por un lado, la adquisición de la mercancía, y, por otro lado, su transmisión.

En ambas actuaciones existe una transmisión a título oneroso por un acto "*inter vivos*", pudiendo constituir el hecho imponible de dos impuestos indirectos vigentes en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, el IGIC y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante, TPO) del ITPAJD, tal y como se desprende del artículo 4.1 de la Ley 20/1991 y del artículo 7.1.A) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, TRITPAJD).

"Artículo 4º.- Hecho imponible

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."

"Artículo 7. Hecho imponible

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas".

Ahora bien, esta aparente igualdad de hechos imponibles, que conllevaría un doble gravamen por una misma transmisión, se soluciona por el legislador estableciendo la incompatibilidad entre ambas figuras impositivas, de manera que, ante un mismo acto, sólo puede devengarse una de ellas, tal y como se recoge en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991 y 7.5 del TRITPAJD.

"Artículo 4.- Hecho imponible

(...)

4. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 50.cinco de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales".

"Artículo 7. Hecho imponible

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando goce de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido".

Téngase en cuenta, que las referencias que en el TRITPAJD se realizan al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), han de entenderse realizadas al IGIC, a tenor de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del citado texto normativo:

"Las referencias que contiene la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderán hechas al Impuesto General Indirecto Canario, en el ámbito de su aplicación".

En virtud de todo lo expuesto, podemos determinar lo siguiente:

- La transmisión onerosa de bienes efectuada por un empresario o profesional de bienes muebles integrados en su patrimonio empresarial o profesional, estará sujeta al IGIC y no sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD.

- La transmisión onerosa de bienes efectuada por un particular o por un empresario o profesional de bienes muebles no integrados en su patrimonio empresarial o profesional, estará sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD.

Ha sido objeto de debate en los últimos años sobre la sujeción de las operaciones descritas en el guión anterior al IGIC (IVA en territorio no canario) o a TPO del ITPAJD, por la existencia de una sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, que fue considerada doctrina legal. En esta sentencia, se analizaba la sujeción a TPO o al Impuesto General sobre el Tráfico Empresarial (IGTE), de las compras de oro a particulares que realizaban los empresarios. La cuestión debatida se centraba en si había que atender a la condición empresarial o profesional, del vendedor o del comprador, concluyendo el Tribunal que lo importante era si los bienes formaban parte de los actos típicos o habituales del tráfico mercantil, entendiendo así que no había sujeción a TPO.

Esta sentencia, vuelve a ser noticia doce años después, cuando los negocios relacionados con las ventas de oro volvieron a florecer en la crisis financiera global del año

2008 y siguientes, y se produce nuevamente el nacimiento de las obligaciones tributarias en la imposición indirecta, por las compras que los empresarios o profesionales realizan a los particulares, de oro y metales preciosos, es decir, de bienes muebles; y surge nuevamente el debate de su sujeción a TPO o al IGIC.

La cuestión estaba clara, era una operación sujeta a TPO porque el vendedor no era empresario o profesional, pero el problema radicaba en la doctrina legal fijada en aquella sentencia de 1996. Si bien, hubo una sentencia del propio Tribunal de 10 de diciembre de 2009, que, para una caso diferente -la tributación de una fianza en TPO o en IGIC- aprovechó para aclarar la errónea doctrina del mismo órgano judicial sentada en la sentencia de 18 de enero de 1996, lo cierto es, que han sido contradictorias las resoluciones de los Tribunales Superiores de Justicia, siguiendo la mayoría aquella doctrina. Y ello, a pesar de que, en otras operaciones de deslinde entre ambos impuestos, para otro tipo de bienes, los de naturaleza inmobiliaria, el Alto Tribunal mantenía que lo fundamental era la condición del vendedor, y no del comprador, como por ejemplo en las sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011, entre otras.

Ante esta situación, se plantearon varios recursos de casación ante el Tribunal Supremo a lo largo de los últimos diez años, siendo muy pocos los admitidos a trámite destacando, entre otros, el interpuesto contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 13 de septiembre de 2016.

Comenzó el Tribunal Supremo su estudio, planteando una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre si la sujeción a TPO, y no al IVA, de las compras de oro a particulares, vulneraba el principio de neutralidad fiscal en materia de IVA, contestando el Tribunal Europeo el 12 de junio de 2019 en sentido negativo, dado que, al ser TPO un impuesto no armonizado, la neutralidad del sistema común del IVA no resulta vulnerada. Ante lo cual, resolvió rápidamente nuestro Tribunal el 16 de diciembre de 2019 (sentencia 4039/2019, número de recurso 3173/2017) considerando que la compra de oro y metales preciosos a particulares está sujeta a TPO.

TERCERO.- Llegados a este punto, procede ahora analizar, por un lado, la tributación de las compras a particulares de bienes usados que realiza la entidad consultante; y, por otro lado, las posteriores ventas de estos bienes usados que realiza la entidad consultante a particulares.

- **Compra de bienes muebles usados a particulares.**

Debemos diferenciar dos supuestos:

a) El bien adquirido está situado en territorio español.

La transmisión está sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD; el sujeto pasivo será siempre el adquirente (la entidad consultante) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.A) del TRITPAJD que dispone:

"*Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrato:*

A) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere."

El artículo 33 de la Ley 22/2009, regulador del alcance de la cesión y puntos de conexión en el ITPAJD, dispone en su apartado 2.C).3º lo siguiente:

"2. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con los puntos de conexión que a continuación se enumeran:

(...)

C) Cuando el acto o documento no motive liquidación ni por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ni tampoco por la modalidad de operaciones societarias, el rendimiento se atribuirá aplicando las reglas que figuran a continuación en función de la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes a que se refiera:

(...)

3.ª Cuando comprenda transmisión de bienes muebles, semovientes o créditos, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, a la Comunidad Autónoma donde el adquirente tenga su residencia habitual si es persona física o su domicilio fiscal si es persona jurídica."

Conforme a este precepto y dado que la entidad consultante tiene domicilio fiscal en Canarias, las cuotas de la modalidad TPO del ITPAJD devengadas por las transmisiones de bienes usados de los particulares a la entidad consultante corresponden a la Comunidad Autónoma de Canarias. A efectos prácticos implica que la entidad consultante tendrá que declarar la cuota del ITPAJD ante la Agencia Tributaria Canaria de todas las adquisiciones a particulares de bienes muebles usados situados en España, a través del modelo 600 de autoliquidación.

En este sentido, el artículo 39 septies del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Decreto Legislativo 1/2009), dispone:

"*Artículo 39 septies. Autoliquidación de las operaciones continuadas de adquisición a particulares de cualquier tipo de bienes muebles, excepto medios de transporte usados, por empresarios o profesionales.*

Los sujetos pasivos empresarios o profesionales que adquieran regularmente a particulares cualquier tipo de bienes muebles, excepto medios de transporte usados, para desarrollar su actividad económica de reventa, deberán declarar conjuntamente todas las operaciones sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas

del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, realizas en cada mes natural.

Para ello presentarán una única autoliquidación comprensiva de la totalidad de las operaciones devengadas en cada mes natural, cuyo plazo de presentación será el mes natural inmediato posterior.

Se autoriza a la personal titular de la Dirección de la Agencia Tributaria Canaria a dictar las instrucciones relativas a la presentación de la autoliquidación en las que se establecerá la documentación complementaria que, en su caso, deba acompañarse."

Igualmente, debe tenerse en cuenta la Resolución de 24 de noviembre de 2020, de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se dictan instrucciones relativas a la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modelo 600, comprensiva de las operaciones continuadas de adquisición a particulares por empresarios o profesionales de cualquier tipo de bienes muebles, excepto medios de transporte usados, que se produzcan en un mismo mes natural (BOC número 253 de 10 de diciembre de 2020).

El artículo 31 del Decreto Legislativo 1/2009 establece, en su apartado 1, letra d), el tipo de gravamen general del 5,5 % cuando se trate de bienes de naturaleza mobiliaria, como son los productos comprados por la entidad consultante, sin que se prevea la aplicación de un tipo especial o reducido para este tipo de bienes:

"Artículo 31. Tipo de gravamen general aplicable en las transmisiones patrimoniales onerosas.

1. El tipo de gravamen general por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados aplicable es:

(...)

d) Si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con carácter general el tipo del 5,5%"

b) El bien adquirido está situado en territorio extranjero.

El artículo 6 del TRITPAJD, regulador del ámbito territorial de aplicación del ITPAJD, dispone en la letra A) de su apartado 1 lo siguiente:

"*1. El impuesto se exigirá:*

A) Por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España. No se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, sitos en territorio extranjero, ni por las transmisiones

patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español."

Un análisis de este precepto revela un criterio inicial de localización en España de las transmisiones onerosas de bienes muebles situados en el extranjero, cuando el obligado al pago (el comprador) tenga su residencia en España.

Conforme a este criterio inicial y dado que la entidad consultante tiene su residencia en España, la transmisión efectuada por el particular estaría sujeta al ITPAJD, con independencia de que el bien mueble este situado dentro de la Unión Europea o en un país tercero. La entidad consultante estaría obligada como sujeto pasivo a declarar las cuotas devengadas del ITPAJD en la adquisición a particulares de bienes muebles situados en el extranjero. El rendimiento, por el anteriormente mencionado artículo 33.2.C).3º de la Ley 22/2009, correspondería a la Comunidad Autónoma de Canarias, debiéndose presentar el modelo 600 de autoliquidación ante la Agencia Tributaria Canaria.

Este criterio inicial posteriormente es objeto de la siguiente matización: estarán no sujetas al ITPAJD las transmisiones de bienes muebles situados en el extranjero que surtan efectos fuera del territorio español.

Corolario de todo lo anterior, estarán sujetas al ITPAJD las adquisiciones de bienes muebles situadas en el extranjero que realice la entidad consultante siempre que surtan efectos en España; en este sentido, el artículo 9, regulador de los efectos jurídicos o económico, del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone en su apartado 3:

"*3. Las transmisiones patrimoniales efectuadas en el extranjero de bienes y derechos de naturaleza mobiliaria situados fuera de España, se entenderá que producen efectos en territorio español, entre otros casos, cuando tengan repercusión en la imposición personal del adquirente en España.*"

La adquisición de los bienes usados en el extranjero tiene como objetivo su entrega en el desarrollo de la actividad comercial de la entidad consultante, y aunque parte de tales bienes pueden ser objeto de entrega fuera de España, los ingresos y gastos derivados de tales transacciones son componentes del resultado contable, que es uno de los elementos determinante del importe de la renta que constituye la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español (imposición personal de la entidad mercantil consultante en España).

El artículo 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Ley 27/2014), dispone:

"El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley."

Por otra parte, el artículo 7.2 de la Ley 27/2014, dispone:

"2. *Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.*"

Derivado de todo lo expuesto, están sujetas a la modalidad TPO del ITPAJD las adquisiciones de bienes usados situados en el extranjero efectuadas por la entidad consultante, dado que tales adquisiciones surten efectos económicos en España; la entidad consultante estaría obligada como sujeto pasivo a declarar las cuotas devengadas del ITPAJD a través del modelo 600 de autoliquidación, debiéndose tener en cuenta el citado anteriormente artículo 39 septies del Decreto Legislativo 1/2009 y, la también mencionada, Resolución de 24 de noviembre de 2020, de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria.

Conforme al artículo 31.1.d) del Decreto Legislativo 1/2009, el tipo exigible es el 5,5 por ciento.

- Venta de los bienes muebles usados adquiridos a particulares.

Igualmente, debemos diferenciar dos supuestos:

a) El bien se entrega en Canarias.

El artículo 16 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las entregas de bienes, dispone:

"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado fuera del referido territorio, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...)".

Conforme a este precepto están sujetas al IGIC las siguientes entregas:

- Si los bienes usados están en Canarias y la puesta a disposición del comprador es en dicho territorio.

- Si los bienes usados están en Canarias y la puesta a disposición del comprador requiere su transporte fuera de Canarias.

- Si el bien es adquirido fuera de Canarias y es transportado a Canarias y antes de su entrada en este territorio es objeto de entrega por el importador (la entidad consultante).

Puesto que la entidad consultante tiene la consideración de sujeto pasivo incluido en el régimen especial de comerciantes minoristas, las entregas de bienes usados sujetas al IGIC que realice en el desarrollo de una actividad comercial, estarán exentas del IGIC de conformidad con lo establecido en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 que, respectivamente, disponen:

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

(...)

27.º Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.
(...)

- "*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."

La exención citada es incluso aplicable aunque también fuera aplicable la exención por exportación prevista en el artículo 11.1 y 2 de la Ley 20/1991; en este sentido resulta de mucho interés el contenido de la consulta 2014 de 02/05/2020 que sienta la doctrina siguiente:

"*- 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."

Dado que la entidad consultante está incluida en el régimen especial de comerciantes minoristas, la importación de los bienes usados para ser objeto de entrega en el desarrollo de su actividad comrcial, está sujeta al abono del recargo previsto en el artículo 90.Uno.b) de la Ley 4/2012, que dispone:

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

b) Las importaciones de bienes sujetas y no exentas que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo por el margen mayorista que se incorpore en la entrega posterior de tales bienes, cuya exacción se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos siguientes.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el referido comerciante minorista.

La base imponible del recargo será igual a la suma de la base imponible del Impuesto General Indirecto Canario, que grave la importación de bienes, y de las cuotas del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias que, asimismo, se devenguen con motivo de tal importación.

Los tipos del recargo serán los previstos en el artículo 51.5 de la presente ley.

La liquidación y recaudación del recargo se efectuará conjuntamente con el Impuesto General Indirecto Canario que grave las importaciones de bienes efectuadas por los sujetos pasivos incluidos en el régimen especial de comerciantes minoristas, y se ajustará a las normas establecidas para la exacción de dicho impuesto por la importación de bienes.

La carga de la prueba de que un bien importado por un sujeto pasivo incluido en el régimen especial de comerciante minorista no está destinado a su actividad comercial corresponde al propio sujeto pasivo importador."

a) El bien se entrega fuera de Canarias.

Conforme al ya visto artículo 16 de la Ley 20/1991, están no sujetas al IGIC las entregas de bienes que se encuentran fuera de Canarias.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

A) Dado que la entidad consultante está incluida en el régimen especial de comerciantes minorista, no puede acogerse al régimen especial de bienes usados por la entrega de bienes que previamente ha adquirido a particulares.

B) Las entregas de bienes usados, que la entidad consultante ha adquirido previamente a particulares, están sujetas al IGIC en los siguientes casos:

- Si los bienes usados están en Canarias y la puesta a disposición del comprador es en dicho territorio.

- Si los bienes usados están en Canarias y la puesta a disposición del comprador requiere su transporte fuera de Canarias.

- Si el bien es adquirido fuera de Canarias y es transportado a Canarias y antes de su entrada en este territorio es objeto de entrega por el importador (la entidad consultante).

Estas entregas están exentas del IGIC por disponer la entidad consultante de la condición de comerciante minorista.

C) Las entregas de bienes usados, que la entidad consultante ha adquirido previamente a particulares, están no sujetas al IGIC cuando el bien se entrega fuera de Canarias.

D) A las adquisiciones de bienes usados por parte de la entidad consultante sujetas al ITPAJD, les resulta aplicable el tipo del 5,5 por ciento.

E) La entidad consultante deberá declarar conjuntamente todas las operaciones sujetas a la modalidad TPO del ITPAJD en una única autoliquidación (modelo 600) comprensiva de la totalidad de las operaciones devengadas en cada mes natural, cuyo plazo de presentación será el mes natural inmediato posterior.

QUINTO.- A efectos meramente informativo sin que tenga carácter vinculante, expresamos lo siguiente:

- Las adquisiciones a particulares de bienes muebles usados situados en España que realiza la entidad mercantil consultante están sujetas a la modalidad TPO del ITPAJD.

- Las adquisiciones a particulares de bienes muebles usados situados en el extranjero que realiza la entidad mercantil consultante están sujetas a la modalidad TPO del ITPAJD, dado que tienen repercusión en la imposición personal (Impuesto sobre Sociedades) en España de la entidad adquirente.

- En definitiva, con independencia de donde se encuentre situado el bien mueble, las adquisiciones de los mismos están sujetas a la modalidad TPO del ITPAJD.

- El rendimiento del citado tributo corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias puesto que el sujeto pasivo (la entidad consultante) tiene domicilio fiscal en esta Comunidad Autónoma, estando obligada a presentar la autoliquidación (modelo 600) ante la Agencia Tributaria Canaria.

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, 16 de marzo de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García