CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1486 (18/04/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 10.1.27º Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4 Ley 20/1991 Art. 37.2.2º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante realiza actividades comerciales por la que no tiene la consideración de comerciante minorista y parte de sus entregas de bienes son a particulares. Consulta si la exención del margen minorista supone la aplicación de la regla de la prorrata.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No supone la aplicación de la regla de la prorrata las entregas de bienes que en el marco de una actividad comercial efectúe un sujeto pasivo que no tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista, cuando los bienes sean adquiridos por particulares.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante realiza actividades comerciales por la que no tiene la consideración de comerciante minorista y parte de sus entregas de bienes son a particulares. Consulta si la exención del margen minorista supone la aplicación de la regla de la prorrata.

SEGUNDO.- El artículo 35 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"La regla de prorrata será de aplicación 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 operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho."

El artículo 28.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"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 artículo 29.4 de la Ley 20/1991 presenta el siguiente tenor:

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.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a tenor de lo establecido en esta Ley.

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.

d) Las relativas a los regímenes suspensivos, a las Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos que estén exentas del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los números 1 y 2 del artículo 13º de esta Ley y los servicios exentos de conformidad con lo establecido en el número 1, apartados c) y d), y el número 2 del artículo 15º de esta Ley.

e) Las de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que hubiesen resultado exentas, si se hubiesen realizado en el ámbito territorial de aplicación de este Impuesto, en virtud de lo dispuesto en el número 1, apartados 16.º y 18.º del artículo 10º de la presente ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones no esté establecido en la Comunidad Económica Europea o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes a países no pertenecientes a dicha Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con destino a Terceros Países.

f) Los servicios prestados por agencias de viajes exentos del Impuesto en virtud de lo establecido en el número 3 del artículo 54º de la presente Ley.

g) Las entregas gratuitas de muestras y objetos publicitarios de escaso valor y las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito, realizadas unas y otras para la promoción de actividades empresariales o profesionales.

h) Los servicios de telecomunicaciones y las entregas de bienes de inversión exentas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 24 y 25, respectivamente, de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

2º.- Las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias."

Por último, 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 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."

Del contenido del conjunto de todos los preceptos mencionados podemos determinar que las entregas de bienes exentas por aplicación del artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 no dan derecho a

la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de la actividad comercial por la que el sujeto pasivo tenga la consideración de comerciante minorista.

El artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 presenta el siguiente tenor (el subrayado es nuestro):

"1. Están exentas de este Impuesto: (...)

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

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

El transcrito artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 contiene dos supuestos diferentes, a saber:

- A) Las entregas de bienes que en el marco de una actividad comercial efectúe un sujeto pasivo que tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista.
- B) Las entregas de bienes que en el marco de una actividad comercial efectúe un sujeto pasivo que no tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista, y sean adquiridos tales bienes por particulares.

La diferencia entre ambos supuestos es vital para la resolución de la presente consulta. De este modo, mientras en el contemplado en la citada letra A) no nace la obligación de repercusión del Impuesto (exención total), en el caso citado en la letra B) sí se devenga el IGIC y por tanto nace la obligación de repercusión del IGIC; no obstante, en la base imponible no se incluye el denominado margen minorista. Es decir, en realidad no nos encontramos ante una verdadera exención sino ante una forma especial de determinación de la base imponible en la entrega de un bien.

No encontrándonos ante una efectiva exención limitada no sería de aplicación la regla de la prorrata.

TERCERO.- Derivado de todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que no supone la aplicación de la regla de la prorrata las entregas de bienes que en el marco de una actividad comercial efectúe un sujeto pasivo que no tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista, cuando los bienes sean adquiridos por particulares.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 18 de abril de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván