Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 10.1.27º Ley 20/1991 Art. 10.3 Ley 20/1991 Art. 13 Real Decreto 2538/1994
CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad consultante adquiere diversos materiales (composite, silicona, implantes, etc.) y los vende sin ser objeto de transformación alguna. La totalidad de las entregas que realiza es a odontólogos y protésicos. Se ha dado de alta en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas 659.9 "Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653.9". Consulta si debe o no repercutir el IGIC correspondiente en dichas entregas.	
CONTESTACIÓN VINCULANTE: El primer año natural de actividad comercial se tendrá la condición o no de comerciante minorista dependiendo de la consideración en el Impuesto sobre Actividades Económicas de dicha actividad comercial como comercio al por menor o comercio al por mayor. En ningún caso tendrá la consideración, el primer año natural de actividad comercial, de comerciante minorista un sujeto pasivo que teniendo la consideración de comerciante mayorista a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, dado que va a entregar todos los bienes a otros empresarios o profesionales, se matricule en un epígrafe de comercio al por menor, por lo que a sus operaciones comerciales no le será de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991.	

Visto el escrito 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 entidad consultante adquiere diversos materiales (composite, silicona, implantes, etc.) y los vende sin ser objeto de transformación alguna. La totalidad de las entregas que realiza es a odontólogos y protésicos. Se ha dado de alta en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas 659.9 "Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653.9". Consulta si debe o no repercutir el IGIC correspondiente en dichas entregas.

SEGUNDO.- Se desprende del texto de la consulta que la entidad consultante desarrolla, a efectos del IGIC, una actividad comercial puesto que adquiere bienes con objeto de entregarlos posteriormente sin haberlos sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura.

El artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, establece el siguiente supuesto de exención:

"*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.
Sin perjuicio de la exención establecida en el párrafo primero de este apartado, las importaciones de bienes que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo, cuya exacción se realizará de acuerdo con el régimen especial que se regula en el artículo 58 bis de esta Ley y todo ello sin perjuicio de lo que se establece en el apartado siguiente.
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 artículo 10.3 de la Ley 20/1991 regula los requisitos para la consideración a efectos del IGIC de comerciante minorista, en los siguientes términos:

"3. A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

2º. Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

3º.- Para la aplicación de lo dispuesto en el número anterior se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciantes minoristas, por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

a) Las de clasificación y envasado de productos.

b) Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte previas a la entrega de los bienes transmitidos.

c) Las manipulaciones que se determinen reglamentariamente."

El artículo 13 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario, precisa el concepto de comerciante minorista, señalando:

"1. A los efectos de este impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1º Que realicen con habitualidad venta de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manifactura, por si mismos o por medio de terceros.

No se considerarán comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por si mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración de tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en el que los adquirieron.

2º Que las sumas de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a la Seguridad Social o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiesen excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que, teniendo la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre actividades económicas, no puedan calcular el porcentaje que en dicho párrafo se indica por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.

2. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciante minorista por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

1º. Las de clasificación y envasado de productos, cuando éstos no sean objeto de transformación alguna.

2º. Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte, previas a la entrega de los bienes transmitidos.

3º. El lavado, desinfectado, desinsectado, molido, troceado, astillado, descascarado, descortezado, y limpieza de productos alimenticios y, en general, los actos de mera conservación de bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, embalaje y acondicionamiento.

4º. Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.

5º. La confección y colocación de cortinas y visillos.

6º. La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros."

De los citados artículos 10.3 de la Ley 20/1991 y 13 del Real Decreto 2538/1994, se desprenden dos requisitos básicos para tener la consideración de comerciante minorista, a saber:

a) Un requisito objetivo, la actividad comercial únicamente acoge a las entregas de bienes muebles o semovientes que no hayan sido objeto de proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

b) Un requisito cuantitativo consistente en que más del 70 por 100 de las contraprestaciones por su actividad comercial en Canarias y en el año natural anterior deben proceder de entregas a particulares o a la Seguridad Social.

El problema surge cuando en el año natural anterior no se ha desarrollado actividades comerciales, como es el caso de la entidad mercantil consultante que inicia sus actividades en el presente año, por lo que resulta imposible calcular el mencionado requisito cuantitativo que siempre viene referido al año natural anterior. Con el objeto de resolver esta problemática, la regulación del IGIC, concretamente el artículo 13 del Real Decreto 2538/1994, establece la siguiente presunción: Si el sujeto pasivo se da de alta en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de comercio al por menor, porque conforme a las reglas del régimen de actividades (regla 4ª de la Instrucción aprobada en el Anexo II del Real Decreto 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas) ejercerá la actividad de comercio al por menor , dispone dicho año natural de la consideración de comerciante minorista por lo que las entregas efectuadas en el desarrollo de la actividad comercial se encuentran sujetas pero exentas del IGIC. Al siguiente año natural ya resulta indiferente el epígrafe del IAE en el que se ha dado de alta el sujeto pasivo, puesto que el citado requisito cuantitativo se analizará conforme al destino de sus entregas de bienes en el ámbito de actividad comercial y al volumen de las contraprestaciones. Si el sujeto pasivo se da de alta en un epígrafe del IAE de comercio al por mayor, porque conforme a las reglas del régimen de actividades señalada con anterioridad ejercerá la actividad de comercio al por mayor, se presume que en el año natural de comienzo de las actividades comerciales no tiene la consideración de comerciante minorista, por lo que a las entregas de bienes en el marco de su actividad comercial no les resulta de aplicación la exención contemplada en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991. Al año natural siguiente, como se ha expresado anteriormente, no se tendrá en cuenta el epígrafe del IAE sino el destino de las entregas de bienes en el ámbito de actividad comercial y el volumen de las contraprestaciones para determinar la consideración o no de comerciante minorista.

Ahora bien, lo que no cabe es que está presunción de comerciante minorista o no en el primer año de actividad comercial del sujeto pasivo sea arbitraria y simplemente dependa del epígrafe del IAE en que se matricule el empresario. En efecto, en el supuesto planteado la entidad consultante se ha dado de alta en un epígrafe de IAE de comercio al por menor aún conociendo que los destinatarios de todas sus entregas son otros empresarios o profesionales. Es obvio que debió de darse de alta en un epígrafe del IAE de

comercio al por mayor y por tanto no tener el primer año natural de actividad comercial la condición de comerciante minorista, por lo que sus entregas no estarían exentas por la aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991.

Conforme a todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que el primer año natural de actividad comercial se tendrá la condición o no de comerciante minorista dependiendo de la consideración en el Impuesto sobre Actividades Económicas de dicha actividad comercial como comercio al por menor o comercio al por mayor. En ningún caso tendrá la consideración, el primer año natural de actividad comercial, de comerciante minorista un sujeto pasivo que teniendo la consideración de comerciante mayorista a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, dado que va a entregar todos los bienes a otros empresarios o profesionales, se matricule en un epígrafe de comercio al por menor, por lo que a sus operaciones comerciales no le será de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991.

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, advirtiendo que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 5 de enero de 2007

El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván