Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

**Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea**

CONSULTA Nº 2.257 (12/05/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.27º Ley 4/2012 Arts. 11.8 y 35 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física comienza su actividad económica dándose de alta en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas de comercio al menor. Parte de las ventas que pretende realizar serán objeto de transporte fuera de Canarias teniendo la consideración de exportación. Puesto que está excluido del régimen especial del pequeño empresario o profesional, consulta si aplica la regla de la prorrata al realizar operaciones que dan derecho a la deducción.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No resulta de aplicación la exención relativa a las exportaciones regulada en el artículo 11 de la Ley 20/1991 a las entregas de bienes expedidas o transportadas fuera del territorio de aplicación del IGIC, realizadas en el desarrollo de una actividad comercial por parte de un sujeto pasivo que disponga de la consideración de comerciante minorista. Consecuencia de ello, dichas entregas no suponen que el sujeto pasivo aplique la regla de la prorrata.

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

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 22.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una persona física comienza su actividad económica dándose de alta en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas de comercio al menor. Parte de las ventas que pretende realizar serán objeto de transporte fuera de Canarias teniendo la consideración de exportación. Puesto que está excluido del régimen especial del pequeño empresario o profesional, consulta si aplica la regla de la prorrata al realizar operaciones que dan derecho a la deducción.

SEGUNDO.- Un empresario individual comienza el desarrollo de una actividad comercial dándose de alta en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) de comercio menor. Ello significa que, al menos, en el año de inicio de la actividad comercial tiene la consideración de comerciante minorista.

El concepto de comerciante minorista se encuentra recogido en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone lo siguiente:

"Tres.- 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 en Canarias, 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, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.

A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, las entregas de bienes a las personas jurídicas se consideran en todo caso realizadas a empresarios o profesionales, salvo las entregas de bienes a la Seguridad Social y a sus entidades gestoras o colaboradoras.

El requisito establecido en el primer párrafo de este número no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que no puedan calcular el porcentaje que en dicho párrafo se indica por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales. Si el sujeto pasivo debe darse de alta en epígrafes de comercio al por menor en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial

dispone de la consideración de comerciante minorista. Si se debe dar de alta en algún epígrafe de comercio al por mayor, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial no dispone de la consideración de comerciante minorista.

(...)"

La consideración de comerciante minorista requiere el cumplimiento de varios requisitos, entre los que se encuentra el cuantitativo (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, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas); sin embargo, este requisito no es exigible cuando se inicia el desarrollo de la actividad comercial, siendo sustituido por una presunción que no admite prueba en contrario: si el sujeto pasivo debe darse de alta en epígrafes de comercio al menor en el IAE, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial dispone de la consideración de comerciante minorista. Si se debe dar de alta en algún epígrafe en el IAE de comercio al mayor, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial no dispone de la consideración de comerciante minorista. En el año natural siguiente y los sucesivos se deberá cumplir el requisito cuantitativo, ya con independencia del epígrafe del IAE en la que deba encuadrarse la actividad comercial que desarrolla.

Se señala en la solicitud de emisión de consulta que el empresario individual se debe dar de alta en un epígrafe del IAE de comercio al menor, por lo que con base en la presunción que hemos reseñado, el año de comienzo de la actividad comercial dispone de la consideración de comerciante minorista, lo que implica que todas sus entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial sujetas al IGIC se encuentran exentas, conforme a lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

Disponer de la consideración de comerciante minorista tiene como consecuencia que la persona física consultante se encuentra incluida en el régimen especial de comerciantes minoristas, conforme al último párrafo del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012. Esta circunstancia tiene, a su vez, la consecuencia, conforme al artículo 110.2 de la Ley 4/2012, que, en ningún caso, le pueda ser aplicable el régimen especial del pequeño empresario o profesional a las entregas de bienes que realice la persona física consultante en el desarrollo de su actividad comercial.

La inclusión en el el régimen especial del pequeño empresario o profesional implica que todas las operaciones sujetas al IGIC que realice la persona física acogida a dicho régimen, se encuentran exentas del IGIC conforme al artículo 110.1 de la Ley 4/2012.

La cuestión que plantea la persona física consultante es que no siendo aplicable el régimen especial del pequeño empresario o profesional y realizando entregas de bienes exentas por el artículo 11 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones relativas a las exportaciones, y siendo esta exención calificada de plena por permitir la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en el desarrollo de las entregas exentas por el mencionado artículo 11 (de acuerdo con los artículos 28.1 y 29.4.1º.c) de la Ley 20/1991), aplicaría la regla de la prorrata permitiendo la deducción parcial de las cuotas del IGIC soportadas, al efectuar, conforme al artículo 35 de la Ley 20/1991, conjuntamente entregas de bienes que no dan derecho a la deducción (las entregas de bienes que no tienen la consideración de exportación, exentas por aplicación del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 que tiene la calificación por la doctrina de exención limitada y, por tanto, no

permite el ejercicio del derecho a la deducción), y entregas de bienes que tienen la consideración de exportación y exentas por el artículo 11 de la Ley 20/1991 que dispone, como ya hemos reseñado anteriormente, de la condición de exención plena y permite el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas.

En este punto resulta interesante el contenido de la consulta 2014 de 2 de mayo de 2020, que en una consulta similar a la que nos ocupa, señala lo siguiente:

"*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*."

Pues bien, si ya en la situación vigente en el año 2020 el criterio doctrinal era la imposibilidad de que la entrega de un bien con destino definitivo fuera de Canarias realizada por un comerciante minorista en el desarrollo de su actividad comercial, no daba derecho a ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la actividad comercial, en el momento actual esa situación está aún más clara con la nueva redacción dada al artículo 11 de la Ley 20/1991 por el apartado dos del artículo 80 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, que, entre otras cosas, supuso la adición de un número 8 al artículo 11 con la siguiente redacción:

> "*Están exentas del impuesto:*
>
> *(...)*
>
> *8. Las entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas por aplicación de lo dispuesto en los números anteriores, no comprenderán las que gocen de exención por aplicación del artículo 12 de esta ley y los artículos 50.Uno, 90 y 110 de la Ley, de la Comunidad Autónoma de Canarias, 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales."*

Desde el día 1 de enero de 2023, fecha de entrada en vigor de la citada Ley 31/2022,a las entregas de bienes expedidas o transportadas fuera del territorio de aplicación del IGIC, realizadas en el desarrollo de una actividad comercial por parte de un sujeto pasivo que disponga de la consideración de comerciante minorista, no les resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 11 de la Ley 20/1991, por lo que queda zanjada, respecto de estas operaciones concretas, la problemática de que a una misma operación (en este caso, una entrega) le resultaba de aplicación un supuesto de exención limitada (artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012) y un supuesto de exención plena (artículo 11 de la Ley 20/1991).

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que no resulta de aplicación la exención relativa a las exportaciones regulada en el artículo 11 de la Ley 20/1991 a las entregas de bienes expedidas o transportadas fuera del territorio de aplicación del IGIC, realizadas en el desarrollo de una actividad comercial por parte de un sujeto pasivo que disponga de la consideración de comerciante minorista. Consecuencia de ello, dichas entregas no suponen que el sujeto pasivo aplique la regla de la prorrata.

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, 12 de mayo de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez