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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2202 (08/01/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Tres Ley 4/2013 Art.110.3 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Una entidad tiene la sede de su actividad económica en Canarias, sin disponer de establecimientos permanentes en otros territorios. Su actividad es el comercio *on line* de aparatos electrónicos, sin que el producto objeto de entrega entre en el territorio de aplicación del IGIC. Recibida una petición de venta, contacta con el proveedor del aparato electrónico que además se encarga de poner a disposición del cliente de la entidad el bien objeto de compra.

La entidad sólo opera con clientes radicados fuera de Canarias, pero dentro de la Unión Europea, repercutiendo la correspondiente cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, realizando, por tanto, exclusivamente entregas de bienes no sujetas al IGIC. Casi la totalidad de sus clientes son particulares.

Soporta cuotas del IGIC en la adquisición de bienes o servicios realizados por empresarios o profesionales establecidos en Canarias. Igualmente adquiere servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos sujetas al IGIC, por lo que la entidad establecida tiene la obligación de declarar como sujeto pasivo por inversión las cuotas del IGIC devengadas.

Entiende que aunque casi la totalidad de las entregas no sujetas al IGIC que realiza tienen como destinatario particulares, por lo que la suma de las contraprestaciones de las entregas a los particulares es muy superior al 70 por ciento del total de las contraprestaciones, no dispone de la consideración de comerciante minorista, por lo que no está acogido al régimen especial de comerciantes minoristas.

Consulta si se confirma lo que expresa en el párrafo anterior. En caso de que respuesta a esta consulta sea que no tiene la condición de comerciante minorista y no está acogido al régimen especial de comerciantes minorista sino al régimen general; consulta si tendría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC que soporta teniendo en cuenta que sus entregas de bienes están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, y tendría derecho a solicitar la devolución de tales cuotas por empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La entidad consultante no estaría acogida al régimen especial de comerciantes minoristas. No obstante, no tendría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas.

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, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una entidad tiene la sede de su actividad económica en Canarias, sin disponer de establecimientos permanentes en otros territorios. Su actividad es el comercio *on line* de aparatos electrónicos, sin que el producto objeto de entrega entre en el territorio de aplicación del IGIC. Recibida una petición de venta, contacta con el proveedor del aparato electrónico que además se encarga de poner a disposición del cliente de la entidad el bien objeto de compra.

La entidad sólo opera con clientes radicados fuera de Canarias, pero dentro de la Unión Europea, repercutiendo la correspondiente cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, realizando, por tanto, exclusivamente entregas de bienes no sujetas al IGIC. Casi la totalidad de sus clientes son particulares.

Soporta cuotas del IGIC en la adquisición de bienes o servicios realizados por empresarios o profesionales establecidos en Canarias. Igualmente adquiere servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos sujetas al IGIC, por lo que la entidad establecida tiene la obligación de declarar como sujeto pasivo por inversión las cuotas del IGIC devengadas.

Entiende que aunque casi la totalidad de las entregas no sujetas al IGIC que realiza tienen como destinatario particulares, por lo que la suma de las contraprestaciones de las entregas a los particulares es muy superior al 70 por ciento del total de las contraprestaciones, no dispone de la consideración de comerciante minorista, por lo que no está acogido al régimen especial de comerciantes minoristas.

Consulta si se confirma lo que expresa en el párrafo anterior. En caso de que respuesta a esta consulta sea que no tiene la condición de comerciante minorista y no está acogido al régimen especial de comerciantes minorista sino al régimen general; consulta si tendría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC que soporta teniendo en cuenta que sus entregas de bienes están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, y tendría derecho a solicitar la devolución de tales cuotas por empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SEGUNDO.- La primera cuestión a examinar es si un empresario establecido en Canarias que realiza, en el desarrollo de una actividad comercial, exclusivamente entregas de bienes no sujetas al IGIC, y que casi la totalidad de los adquirentes son particulares, dispone a efectos de IGIC de la condición de comerciante minorista acogido, consecuencia de tal condición, al régimen especial de comerciantes minoristas.

El concepto de comerciante minorista, a efectos del IGIC, 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.

(...)"

Del contenido de este precepto se desprende que para que un empresario tenga la consideración de comerciante minorista debe cumplir con dos requisitos, a saber:

a) Cualitativo: realizar 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; y

b) Cuantitativo: la suma de sus 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 en el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas..

La cuestión es determinar si la ordenación de la entrega con los medios humanos y materiales adscritos a la sede de su actividad económica en Canarias (recordemos que se señala en la petición de emisión de consulta que la entidad no dispone de establecimientos permanentes fuera del ámbito territorial de aplicación del IGIC), implica que la entrega de bienes se realiza desde un establecimiento situado en Canarias, aunque la entrega está no sujeta al IGIC puesto que el bien nunca entra en Canarias.

La respuesta es negativa, cuando el precepto que nos ocupa menciona "*entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias"* no se refiere a intervención de medios humanos y materiales situados en Canarias con independencia de que se encuentre la entrega sujeta o no sujeta al IGIC, sino que la entrega se realice físicamente en un establecimiento situado en Canarias, lo que implica que necesariamente debe estar sujeta la entrega al IGIC.

Puesto que los bienes objeto de entrega nunca entran en el territorio de aplicación del IGIC, no se entregan "*en establecimientos situados en Canarias*", lo que supone la imposibilidad de disponer de la consideración de comerciante minorista dado que no desarrolla ninguna actividad comercial en Canarias. Ello implica que no está acogido al régimen especial

de comerciantes minoristas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 4/2012, que 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 tenga la consideración de comerciante minorista conforme a lo dispuesto en el apartado tres del artículo 50 de la presente ley.*"

Por tanto, confirmamos el criterio del consultante de que no se encuentra acogido al régimen especial de comerciantes minorista.

TERCERO.- Entramos a examinar la segunda cuestión, si dispone del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC que ha soportado dado que no está acogido al régimen especial de comerciantes minorista, y utiliza los bienes o servicios adquiridos en operaciones sujetas al IVA que le permite recuperar las cuotas del IVA que soporta vía devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA.

Haciendo abstracción de los requisitos temporales, formales y documentales que se requieren su cumplimiento para ejercer el derecho a la deducción, los artículos 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991 contienen la clave de bóveda en la que se sustenta el régimen de deducción, cuya finalidad es liberar al sujeto pasivo del peso del IGIC devengado en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; cuando tales bienes o servicios se utilizan en operaciones sujetas al IGIC (o no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización), y éstas dan derecho a la deducción.

Los citados preceptos 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:

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.

(...)

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 la deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias."

Estos artículos integran el denominado requisito de la utilización, que se puede resumir en que los bienes o servicios adquiridos o importados deben utilizarse en entregas de bienes o prestaciones de servicios que den derecho a la deducción (operaciones sujetas y no exentas, operaciones exentas plenas y operaciones no sujetas plenas).

Nos interesa para la resolución de la cuestión planteada únicamente el contenido del artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, puesto que realiza exclusivamente operaciones no sujetas.

Únicamente tendría derecho a la deducción si las entregas de bienes, no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización de las entregas de bienes, disponen de la consideración doctrinal de "operaciones no sujetas plenas"; es decir, que permiten el derecho a ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en el desarrollo de las entregas de bienes no sujetas.

Para que una operación no sujeta al IGIC por aplicación de las reglas de localización permita el derecho a la deducción, requiere efectuar una ficción: que de estar sujeta dicha operación al IGIC diera derecho a la deducción.

La operación que realiza fuera de Canarias responde a las siguientes características:

- Entrega de bien.

- El bien entregado no ha sido objeto de fabricación, elaboración o manufactura por parte del empresario vendedor; es decir, su entrega se realiza en el desarrollo de una actividad comercial.

- El destinatario es un particular.

Hagamos el análisis de su tributación con las características mencionadas, bajo la hipótesis de que la entrega se efectúa dentro de Canarias y, por tanto, sujeta al IGIC.

Puesto que la entrega se realiza en el desarrollo de una actividad comercial, es básico determinar si el empresario vendedor dispondría o no de la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC. Si dispusiera de tal condición, la entrega estaría exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012.

Hemos visto anteriormente los requisitos cualitativos y cuantitativos que establece el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, para que un sujeto pasivo disponga de la consideración de comerciante minorista. Puesto que entregaría los bienes en Canarias sin haber sido objeto de fabricación, elaboración o manufactura por parte del empresario vendedor, se cumpliría el requisito cualitativo; casi la totalidad de los clientes son particulares y, según manifiesta, la suma de las contraprestaciones de las entregas a los particulares es muy superior al 70 por

ciento del total de las contraprestaciones, se cumpliría también el requisito cuantitativo, por lo que tendría la condición de comerciante minorista. Derivado de ello, las entregas de bienes estarían exentas del IGIC.

La exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, no se encuentra dentro de las mencionadas en el artículo 29.4.1º de la Ley 20/1991 que darían derecho a la deducción. Nos encontramos, por tanto, ante una exención que la doctrina califica de "*limitada*" que no daría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en el desarrollo de la actividad comercial. Por último, el régimen especial de comerciantes minoristas es de aplicación obligatoria, conforme al artículo 88 de la Ley 4/2012, no pudiendo ser objeto de renuncia.

Corolario de todo lo expuesto es que bajo la hipótesis de que las entregas de bienes se realizan en Canarias, no tendría derecho a la deducción.

CUARTO. - Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la entidad consultante no estaría acogida al régimen especial de comerciantes minoristas. No obstante, no tendría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas.

Santa Cruz de Tenerife, 8 de enero de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPA

Gabriel Megías Martínez