Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1943 (02/06/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 90.Uno.b) Ley 4/2012 Art. 34.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante va a iniciar dos actividades que constituirían sectores diferenciados de la actividad, una comercial por la que tendría la consideración de comerciante minorista y otra en la que se realizarían operaciones sujetas y no exentas al IGIC.

Pretende importar bienes de la misma naturaleza que se destinarían, o a ser objeto de entrega en el desarrollo de la actividad comercial, o a utilizarse en la actividad no comercial, pero se desconocería en el momento de la importación qué bienes se afectarían a la actividad comercial para ser objeto de entrega y qué bienes se afectarían a la actividad no comercial.

Consulta:

- Si cabría la exigencia del recargo minorista cuando se desconoce en el momento de la importación del bien si va destinado o no a ser objeto de entrega en el desarrollo de la actividad comercial por la que dispondría de la consideración de comerciante minorista.

- En el caso de que la respuesta a la anterior cuestión sea que se exigiría el recargo minorista respecto a la importación de todos los bienes, si se podría exigir la devolución del recargo minorista abonado, o si sería deducible, si se demuestra posteriormente su utilización en la actividad no comercial.

- Cómo se calcularía el importe de deducción de las cuotas del IGIC soportadas a la importación de un bien que se utilizaría en la realización de las operaciones sujetas y no exentas del IGIC, cuando se desconoce la concreta cuota del IGIC soportada en la importación del bien que se afecta a la actividad que da derecho a la deducción.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Tratándose de un sujeto pasivo que dispone de la consideración de comerciante minorista que importa bienes que podrían indistintamente ser objeto de entrega en el desarrollo de su actividad comercial como utilizarse en una actividad no comercial, desconociéndose en el momento de su importación si el bien se afectaría a una u otra actividad, la totalidad de las importaciones de bienes que realice estarían sometidas al régimen especial de comerciantes minoristas siendo exigible el correspondiente recargo, sin que el sujeto pasivo pueda pretender la devolución o deducción del recargo minorista exigido aunque posteriormente pudiera demostrar la utilización de un bien importado en la actividad no comercial.

Lo expresado en el párrafo anterior resulta solo aplicable cuando los bienes importados fuesen susceptibles de ser objeto de entrega en el desarrollo de la actividad comercial y no pueda demostrar el sujeto pasivo, en el momento de la importación, qué bienes se utilizarían en el desarrollo de la actividad no comercial. Igualmente, lo expresado en el párrafo anterior es sin perjuicio del derecho a la deducción del recargo en el caso de exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas previsto en el artículo 90.Dos de la Ley 4/2012.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

En el supuesto objeto de consulta, las cuotas del IGIC soportadas en la importación pueden ser objeto de deducción aplicando la regla de la prorrata general, dado que se asimilan a cuotas del IGIC soportadas en la importación de bienes utilizados en común en varios sectores diferenciados. El valor de las entregas de bienes exentas incluidas en el régimen especial de los comerciantes minoristas se computarían exclusivamente en el denominador de la fracción para determinar el porcentaje de deducción en el régimen de prorrata general.

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, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante va a iniciar dos actividades que constituirían sectores diferenciados de la actividad, una comercial por la que tendría la consideración de comerciante minorista y otra en la que se realizarían operaciones sujetas y no exentas al IGIC.

Pretende importar bienes de la misma naturaleza que se destinarían, o a ser objeto de entrega en el desarrollo de la actividad comercial, o a utilizarse en la actividad no comercial, pero se desconocería en el momento de la importación qué bienes se afectarían a la actividad comercial para ser objeto de entrega y qué bienes se afectarían a la actividad no comercial.

Consulta:

- Si cabría la exigencia del recargo minorista cuando se desconoce en el momento de la importación del bien si va destinado o no a ser objeto de entrega en el desarrollo de la actividad comercial por la que dispondría de la consideración de comerciante minorista.

- En el caso de que la respuesta a la anterior cuestión sea que se exigiría el recargo minorista respecto a la importación de todos los bienes, si se podría exigir la devolución del recargo minorista abonado, o si sería deducible, si se demuestra posteriormente su utilización en la actividad no comercial.

- Cómo se calcularía el importe de deducción de las cuotas del IGIC soportadas a la importación de un bien que se utilizaría en la realización de las operaciones sujetas y no exentas del IGIC, cuando se desconoce la concreta cuota del IGIC soportada en la importación del bien que se afecta a la actividad que da derecho a la deducción.

SEGUNDO.- El último párrafo del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone lo siguiente:

> "*Los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas estarán incluidos con carácter obligatorio en el régimen especial de comerciantes minoristas.*"

El artículo 90 de la Ley 4/2012, regulador del contenido del régimen especial de comerciantes minoristas, dispone en su apartado Uno.b) lo siguiente:

> *"Uno. La inclusión en el régimen especial de comerciantes minoristas 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."

De este precepto legal se desprende dos consecuencias:

- Las importaciones de bienes que realice un sujeto pasivo que disponga de la consideración de comerciante minorista para ser objeto de entrega en el desarrollo de su actividad comercial, está sujeta (siempre y cuando no se trate de una importación exenta o sujeta al tipo cero) no solo al abono de la cuota del IGIC que se devenga por la importación, sino también al abono de un recargo por el margen mayorista (comúnmente conocido como recargo minorista) que se incorpore en la entrega posterior de tales bienes importados.

- Las importaciones de bienes que realice un sujeto pasivo que disponga de la consideración de comerciante minorista para no ser objeto de entrega en el desarrollo de su actividad comercial, está sujeta (siempre y cuando no se trate de una importación exenta o sujeta al tipo cero) solo al abono de la cuota del IGIC devengada a la importación. Corresponde en todo caso al sujeto pasivo la carga de la prueba de que el bien importado no está destinado a ser objeto de entrega en el desarrollo de su actividad comercial.

La entidad mercantil consultante manifiesta que los bienes objeto de importación podrían ser indistintamente objeto de entrega en el desarrollo de su actividad comercial como utilizarse en una actividad no comercial; es decir, todos los bienes importados serían susceptibles de ser objeto de entrega en el desarrollo de la actividad comercial, desconociéndose en el momento de su importación si el bien se afectaría a la actividad comercial o a la actividad no comercial. Esta circunstancia implica que la totalidad de las importaciones de bienes que realice la entidad mercantil consultante estarían sometidas al recargo minorista, dada la imposibilidad por parte del sujeto pasivo de probar en el momento

de la importación qué bien no estaría destinado a su entrega en el desarrollo de la actividad comercial.

Esta posición doctrinal ya había sido manifestada por la Dirección General de Tributos en consulta de 9 de septiembre de 1993:

> "*Las importaciones de bienes que realice un sujeto pasivo del IGIC que tenga la consideración de comerciante minorista y realice importaciones para otras actividades diferenciadas de dicha actividad de comercio al por menor, no estará sujeta a recargo siempre y cuando acredite la no afectación de la mercancía importada a su actividad comercial. Ahora bien, en el supuesto de que "a priori" no pueda determinarse qué parte de los bienes importados va dirigido a la actividad comercial y qué parte va al sector diferenciado (prestación de servicio de taller), es criterio de esta Dirección General de Tributos que tendrá que satisfacer el recargo de la totalidad de su importación dado el principio de destino previsible de los objetos importados a la actividad comercial."*

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta ahora, procede determinar, y entramos en la segunda de las cuestiones planteadas, si podría el sujeto pasivo exigir la devolución del recargo minorista abonado, o su deducción en alguna autoliquidación, si posteriormente se demuestra la utilización de un bien importado en la actividad no comercial.

La adecuada contestación requiere determinar la naturaleza del recargo minorista y, para ello, resulta necesario efectuar un análisis del derogado artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 en su redacción a día 1 de enero de 1993 (fecha de comienzo de la aplicación del IGIC):

> "*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.*
> *Tampoco se extenderá la exención a la primera entrega de bienes que se importen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, cualquiera que sea la naturaleza de los receptores de los bienes y del importador, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente*."

De acuerdo con esta redacción inicial comprobamos que la exención únicamente era aplicable a las entregas de bienes que realizase un comerciante minorista en el desarrollo de su actividad comercial, pero siempre y cuando el bien entregado hubiera sido adquirido por el comerciante minorista en Canarias; a *sensu contrario*, la exención no era de aplicación cuando el bien entregado hubiera sido objeto de importación por el propio comerciante minorista.

La razón de esta especial configuración, tratándose de un bien importado, es que el legislador lo que pretendió (y pretende) era declarar libre de tributación exclusivamente la entrega de un bien en el último escalón de su proceso de producción o comercialización (fase minorista); y no podía, ni puede, constituir el último escalón lo que era y es en realidad el primer escalón del citado proceso, esto es, la entrega en el territorio de aplicación del Impuesto de un bien importado, operación que siempre se ha pretendido que no quede exenta.

De un somero examen de este precepto se desprende el problema de gestión que supuso la aplicación de este supuesto de exención para los sujetos pasivos que disponían de la consideración de comerciantes minoristas: tenían que diferenciar si el bien transmitido había sido adquirido en el interior y, por tanto, estaría exenta la entrega, o si había sido objeto de importación por parte del mismo sujeto pasivo, en cuyo caso a la entrega no le sería de aplicación la exención. A todo ello hay que añadir, aunque no resulta de interés para la resolución de la presente consulta, la dificultad de aplicación de este tributo puesto que las entregas de bienes exentas al amparo de lo dispuesto en el artículo 10.1.27ª de la Ley 20/1991 constituían un sector diferenciado, y la actividad de entrega de bienes objeto de previa importación por parte del sujeto pasivo se integraba obviamente en otro sector diferenciado.

Fue muy breve esta configuración inicial de la exención de las entregas de bienes efectuadas por comerciantes minoristas en el desarrollo de su actividad comercial, concretamente hasta el día 27 de mayo de 1993, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 21/1993, de 21 de junio.

La nueva redacción del artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 dada por el Real Decreto-ley 21/1993 determinó que la exención se extendiera a todas las entregas de bienes efectuadas por los comerciantes minoristas en el desarrollo de la actividad comercial, con independencia de que los bienes objeto de entrega hubieran sido adquiridos en Canarias o importados por el propio sujeto pasivo (constituyendo un solo sector diferenciado). Ahora bien, el principio de dejar exenta exclusivamente la entrega del bien en la última fase del proceso de producción y comercialización de bienes (fase minorista) tenía que tener una manifestación en la normativa legal del IGIC, y ello se plasmó en la implantación de las siguientes medidas:

- La no incorporación del margen minorista en la base imponible correspondiente a la entrega de bien efectuada en el desarrollo de la actividad comercial por un sujeto pasivo que no dispone de la consideración de comerciante minorista y siendo el adquirente un consumidor final.
- Establecimiento del régimen especial de comerciantes minoristas, cuyo elemento nuclear es la exigencia del recargo minorista en las importaciones de bienes con destino a ser objeto de entrega en el desarrollo de la actividad comercial, cuando el importador es un empresario que tiene la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista.

El recargo minorista se configura, por tanto, como una especie de pago adelantado, en el momento de la importación, de la tributación del valor añadido generado en la entrega de un bien importado por parte de un comerciante minorista, y en su cálculo ya se entienden contempladas todas las posibles eventualidades que puedan afectar a la posterior entrega del bien importado por parte del sujeto pasivo que tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista; de este modo, a título de ejemplos, la posterior entrega del bien importado con destino a un territorio tercero no generaría un derecho a la devolución del recargo, tampoco daría derecho a la devolución en el caso de importación de un bien que ha supuesto la exigencia del recargo por ir destinado inicialmente a ser entregado en el desarrollo de la actividad comercial y posteriormente se afecta a una actividad no comercial; o incluso que no pudiera el bien importado ser objeto de entrega por estar caducado al tratarse de un bien perecedero, etc.

El recargo que debe satisfacer el comerciante minorista se configura como un intento de simplificar la gestión del IGIC ya que se trata de trasladar lo que debería declararse posteriormente a través de autoliquidaciones periódicas, mensuales o trimestrales, al momento del pago de las importaciones (es lo que anteriormente se ha denominado pago anticipado de la tributación del valor añadido). Ello conlleva la consideración del recargo minorista como la expresión individualizada de una magnitud, la cual se calcula como un porcentaje sobre el valor añadido en el seno del régimen especial de comerciantes minoristas, magnitud que luego se fracciona y se imputa a cada una de las operaciones de importación de bienes que se realicen susceptibles de ser objeto de entrega en el desarrollo de una actividad comercial, sea cual sea el destino futuro de ese bien.

Merece citar el criterio doctrinal contenido en la consulta de la Dirección General de Tributos de 23 de julio de 1996 que expresa:

> "*La condición del recargo que tienen que satisfacer los comerciantes minoristas importadores en el seno del régimen especial de comerciantes minoristas implica en vía estrictamente teórica la sujeción sin exención de las entregas interiores de bienes importados por estos comerciantes, con sometimiento a un régimen especial de liquidación de las cuotas devengadas. Esta previsión teórica queda desdibujada desde el momento en que el primer párrafo del artículo 10, número 1, apartado 27º,*

de la Ley 20/1991 [y el primer párrafo del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012] *establece expresamente y sin ningún tipo de excepción que las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas están exentas del IGIC. Para evitar la contradicción, hay que entender que el recargo que satisfacen a la importación representa el pago adelantado de la diferencia entre el IGIC calculado sobre la contraprestación que incluye el margen mayorista de la venta posterior del producto, y el IGIC satisfecho a la importación. Por tanto, lo que está exento en la entrega realizada por un comerciante minorista de productos importados por él mismo es el margen minorista que se incluye en la contraprestación."*

Conforme con lo expuesto, no cabe exigir la devolución del recargo minorista abonado en la importación de un bien susceptible de poder ser objeto de entrega en el desarrollo de una actividad comercial, aunque posteriormente se demuestre la utilización del bien importado en la actividad no comercial, porque teóricamente en el cálculo del recargo ya ha sido tenido en cuenta dicha circunstancia.

Podría asimilarse *mutatis mutandi* el recargo minorista con los módulos del régimen simplificado. A través del valor de éstos se determina la cuota devengada por operaciones corrientes que debe ser objeto de declaración en las autoliquidaciones periódicas, aunque de resultar aplicable el régimen general se hubiera declarado una cuota inferior. Pues bien, no cabría que el sujeto pasivo acogido al régimen especial simplificado pudiera solicitar la devolución de la diferencia de cuotas del IGIC devengadas. En el régimen especial de comerciantes minoristas con el recargo minorista no se calcula la teórica cuota devengada por la entrega del bien, sino el teórico importe de la tributación del valor añadido derivado de la entrega, lo que implica, se reitera, que en la determinación del recargo ya se ha tenido en cuenta todas las eventualidades que puedan afectar a la posterior entrega del bien importado por parte del sujeto pasivo que tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista.

Tampoco en ningún caso el recargo minorista podría ser objeto de deducción en una autoliquidación porque no tiene la consideración de cuota soportada en la importación de un bien, dada su naturaleza, insistimo, de pago adelantado de la tributación del valor añadido derivado de la entrega por parte de un sujeto pasivo, que dispone de la consideración de comerciante minorista, de un bien importado por él mismo. Todo ello, sin perjuicio del supuesto de deducción en el caso excepcional de exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas conforme al artículo 90.Dos de la Ley 4/2012.

Respecto a la tercera y última cuestión objeto de consulta, partiendo de que los bienes objeto de importación podrían ser indistintamente objeto de entrega en el desarrollo de una actividad comercial (que conforma un sector diferenciado sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas) como utilizarse en una actividad no comercial (integrada en otro sector diferenciado con derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas), desconociéndose en el momento de su importación si los bienes se afectarían a la actividad comercial o a la actividad no comercial, cabría asimilar las cuotas devengadas a la importación con las soportadas en la importación de bienes utilizados en común en varios sectores diferenciados, siendo aplicable a tales cuotas del IGIC el porcentaje de deducción derivado de la aplicación de la regla de la prorrata general conforme a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991, que establece lo siguiente:

"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."

El mencionado artículo 37 regula la prorrata general, no originando el derecho a la deducción, y por tanto computándose exclusivamente en el denominador de la fracción para determinar el porcentaje de deducción el valor de las entregas de bienes exentas incluidas en el régimen especial de los comerciantes minoristas.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que tratándose de un sujeto pasivo que dispone de la consideración de comerciante minorista que importa bienes que podrían indistintamente ser objeto de entrega en el desarrollo de su actividad comercial como utilizarse en una actividad no comercial, desconociéndose en el momento de su importación si el bien se afectaría a una u otra actividad, la totalidad de las importaciones de bienes que realice estarían sometidas al régimen especial de comerciantes minoristas siendo exigible el correspondiente recargo, sin que el sujeto pasivo pueda pretender la devolución o deducción del recargo minorista exigido aunque posteriormente pudiera demostrar la utilización de un bien importado en la actividad no comercial.

Lo expresado en el párrafo anterior resulta solo aplicable cuando los bienes importados fuesen susceptibles de ser objeto de entrega en el desarrollo de la actividad comercial y no pueda demostrar el sujeto pasivo, en el momento de la importación, qué bienes se utilizarían en el desarrollo de la actividad no comercial. Igualmente, lo expresado en el párrafo anterior es sin perjuicio del derecho a la deducción del recargo en el caso de exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas previsto en el artículo 90.Dos de la Ley 4/2012.

En el supuesto objeto de consulta, las cuotas del IGIC soportadas en la importación pueden ser objeto de deducción aplicando la regla de la prorrata general, dado que se asimilan a cuotas del IGIC soportadas en la importación de bienes utilizados en común en varios sectores diferenciados. El valor de las entregas de bienes exentas incluidas en el régimen especial de los comerciantes minoristas se computarían exclusivamente en el denominador de la fracción para determinar el porcentaje de deducción en el régimen de prorrata general.

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, 2 de junio de 2019

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González