Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 4.4.a) Ley 20/1991 Art. 10.1.22º Ley 20/1991 Art. 10.1.24º Ley 20/1991 Art. 10.1.27º Ley 20/1991 Art. 10.3 Ley 20/1991 Art. 10.4 Ley 20/1991 Art. 29.3 Ley 20/1991 Art. 34 Ley 20/1991 Art. 58.bis.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA: Se consulta sí: a) La transmisión de un inmueble por un comerciante minorista se encuentra exenta de IGIC por virtud de la exención general establecida para los mismos en este impuesto y, por tanto, el adquirente de dicho inmueble puede ejercer el derecho a la deducción del IGIC implícito según lo establecido en el articulo 29 de su Ley reguladora.

b) O, por el contrario, la misma transmisión del inmueble resulta exenta de gravamen por el articulo 10.1.22, en cuyo caso, se hace preciso, adicionalmente, conocer el procedimiento a seguir para la deducción de la cuota soportada en su adquisición, por cuanto la negativa al derecho de renuncia establecida para los comerciantes minoristas en el articulo 10.4 sitúa a las adquisiciones de inmuebles realizadas a éstos en una situación de desventaja frente a una misma adquisición realizada a un sujeto pasivo no minorista.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: - La entrega de un bien inmueble sujeta al IGIC por parte de un comerciante minorista en ningún caso puede estar exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, sin que, por tanto, el adquirente pueda deducir la carga impositiva implícita.

- La entrega de un bien inmueble, previamente adquirido, que se ha utilizado exclusivamente en la actividad comercial por la que el sujeto pasivo tiene la condición de comerciante minorista, se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los apartados 22º y 24º del artículo 10 de la Ley 20/1991, sin que quepa la renuncia a la exención dado que la exención prevista en el citado apartado 24º no es renunciable. En este caso la entrega estará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- La entrega de un bien inmueble, previamente adquirido, por parte de un sujeto pasivo que tiene la condición de comerciante minorista y que se ha utilizado en común con otro u otros sectores diferenciados de la actividad, pero no se ha podido deducir ni total ni parcialmente la cuota de IGIC soportada en su adquisición, se encuentra exenta del IGIC

por aplicación de lo dispuesto en los apartados 22º y 24º del artículo de la Ley 20/1991, sin que quepa la renuncia a la exención dado que la exención prevista en el citado apartado 24º no es renunciable. En este caso la entrega estará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- La entrega de un bien inmueble, previamente adquirido, por parte de un sujeto pasivo que tiene la condición de comerciante minorista y la cuota de IGIC soportada en su adquisición ha podido deducirse total o parcialmente por utilizarse en común dicho bien con otro u otros sectores diferenciados de la actividad o por utilizarse en períodos anuales donde el sujeto pasivo por la actividad comercial no tenía la condición de comerciante minorista, estará exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, pudiéndose renunciar a la exención si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 10.4 de la Ley 20/1991.

- Si el bien inmueble está afecto al régimen especial de comerciantes minoristas no cabe la renuncia a la exención del IGIC, por lo que estará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se entiende que el bien inmueble está afecto al régimen especial de comerciantes minoristas cuando en dicho bien inmueble se realizan habitualmente entregas por parte de un comerciante minorista de bienes que ha importado directamente.

Visto escrito presentado en la Consejería de Economía y Hacienda por la entidad consultante, 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 artículo 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.- El consultante después de hacer referencias a los artículos 10.1.22º, 10.1.27º, 10.3, 10.4, 10.1.22º y 29.4 todos de la Ley 20/1991, señala lo siguiente:

"Como consecuencia de los preceptos legales enunciados, la determinación de la tributación que por el Impuesto General Indirecto Canario corresponde a una transmisión de inmuebles afectos a la actividad de un comerciante minorista se nos presenta confusa, en el sentido de desconocer si resulta exenta como consecuencia de la aplicación del articulo 10.1.27 ó 10.1.22, lo que, a su vez, guarda una importante trascendencia de cara a la posible deducibilidad de las cuotas soportadas en su adquisición.

Así, podría suceder que el artículo 10.1.27, relativo a la exención de los comerciantes minoristas, no fuera aplicable por cuanto que explícitamente el propio precepto la excluye para las entregas de bienes que se realicen al margen de su actividad comercial.

En tal caso, estaríamos ante una segunda entrega de edificación terminada, susceptible de quedar encuadrada en el ámbito del artículo 10.1.22 y por tanto, exenta de gravamen por el IGIC.

Sin embargo de resultar de este ultimo tenor, se colocaría a los sujetos pasivos comerciantes minoristas en una posición de desventaja respecto de otros sujetos pasivos no minoristas ya que, aquéllos, no pueden hacer uso del derecho a renunciar a la exención, dado que el articulo regulador de esta renuncia excluye de su ámbito a los comerciantes minoristas, obligando al adquirente a soportar un coste que, en otro caso, no tendrían.

Alternativamente y al objeto de evitar esta última distorsión, la vigente redacción de la normativa que nos ocupa, podría llevar a la conclusión que la transmisión de un inmueble afecto a la actividad económica de un comerciante minorista, sí se engloba entre las habituales de su comercio, quedando por tanto dicha transmisión exenta por virtud del articulo 10.1.27.

Bajo esta premisa, sucedería entonces que el adquirente de este inmueble, de resultar sujeto pasivo no exento del IGIC, podría proceder a la deducción del IGIC que se encontrará implícito en el precio de adquisición, siguiendo para ello lo previsto en el artículo 29.3, resultando así una tributación más neutral que la anterior, ya que permite al adquirente deducir, al menos en parte, el IGIC soportado y no deducido en su día por el comerciante minorista transmitente.

No obstante, la conclusión respecto de que esta transmisión sí está vinculada a la actividad comercial, se presenta, para esta parte, un tanto forzada, razón por la que formula, por medio de este escrito y sobre la base de lo expuesto, Consulta Tributaria Escrita según los términos del articulo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al objeto de conocer el criterio de este Centro Directivo en torno a si

a) La transmisión de un inmueble por un comerciante minorista se encuentra exenta de IGIC por virtud de la exención general establecida para los mismos en este impuesto y, por tanto, el adquirente de dicho inmueble puede ejercer el derecho a la deducción del IGIC implícito según lo establecido en el articulo 29 de su Ley reguladora.

b) O, por el contrario, la misma transmisión del inmueble resulta exenta de gravamen por el articulo 10.1.22, en cuyo caso, se hace preciso, adicionalmente, conocer el procedimiento a seguir para la deducción de la cuota soportada en su adquisición, por cuanto la negativa al derecho de renuncia establecida para los comerciantes minoristas en el articulo 10.4 sitúa a las adquisiciones de inmuebles realizadas a éstos en una situación de desventaja frente a una misma adquisición realizada a un sujeto pasivo no minorista.

SEGUNDO.- En relación a la primera de las consultas realizadas, el primer párrafo del artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 señala que se encuentran exentas del IGIC "*Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas*". Si únicamente se tiene en cuenta este primer párrafo, evidentemente una entrega de un bien inmueble realizada por un comerciante minorista se encontraría exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo citado. Sin embargo, el segundo párrafo del citado artículo 10.1.27º presenta el siguiente tenor: "*La exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos pasivos al margen de la referida actividad comercial.*". La clave es, por tanto, conocer qué se entiende en el IGIC por actividad comercial, y la respuesta está en el artículo 10.3.1º de la Ley 20/1991: "*las 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*.". Con base en lo expuesto, en ningún caso la entrega de un bien inmueble realizada por un comerciante minorista se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991. Corolario de lo expuesto, es la imposibilidad de que el sujeto pasivo adquirente de un bien inmueble entregado por un comerciante minorista pueda deducir la carga impositiva implícita a que se refiere el artículo 29.3 de la Ley 20/1991.

Llegado a este punto, procede analizar la tributación en el IGIC de la entrega de un bien inmueble por parte de un comerciante minorista, debiéndose diferenciar varios supuestos, partiendo de la hipótesis que parece desprenderse del texto de la consulta que se trata de la entrega de un bien inmueble adquirido por el sujeto pasivo con anterioridad:

A) El bien inmueble se ha utilizado exclusivamente en la actividad comercial por la que el sujeto pasivo tiene la condición de comerciante minorista.

En este supuesto sería de aplicación no sólo la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 por tratarse de la segunda u ulterior entrega de una edificación, sino la exención prevista en el artículo 10.1.24º del mismo cuerpo legal. En efecto, este último precepto presenta el siguiente tenor:

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

24º Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente exclusivamente en la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes."

El bien inmueble adquirido por un sujeto pasivo lo ha utilizado exclusivamente en una actividad comercial por la que tiene la consideración a efectos del IGIC de comerciante minorista, por lo que no puede deducir el IGIC soportado en tal adquisición conforme a lo dispuesto en los artículo 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991. Esta imposibilidad de deducción supone la aplicación de la exención técnica prevista en el artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991.

El párrafo primero del artículo 10.4 de la Ley 20/1991 presenta la siguiente redacción:

"*4. Las exenciones relativas a los apartados 20), 21) y 22) del número 1 anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones y cumpla los siguientes requisitos*:"

Como se desprende, cabe la renuncia, si se cumple un conjunto de requisitos, a la exención prevista en el artículo 10.1.22º, pero en ningún caso a la exención prevista en el artículo 10.1.24º, lo que hace inoperativo en este supuesto la renuncia regulada en el artículo 10.4 de la Ley 20/1991.

Por tanto en el supuesto planteado, la entrega de un bien inmueble, previamente adquirido, por parte de un sujeto pasivo que tiene la consideración de comerciante minorista y que ha utilizado exclusivamente dicho bien inmueble en dicha actividad exenta, se encuentra en todo caso exenta del IGIC sin posibilidad de renuncia, lo que implica su sujeción a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991.

B) <u>El bien inmueble se ha utilizado en común en la actividad comercial por la que el sujeto pasivo tiene la condición de comerciante minorista y en otro u otros sectores diferenciados de la actividad</u>.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 34.2.b') de la Ley 20/1991, la actividad comercial por la que el sujeto pasivo tiene la condición a efectos del IGIC de comerciante minorista se considera en todo caso un sector diferenciado de la actividad, por lo que de efectuar otras actividades no comerciales el sujeto pasivo realiza actividades económicas englobados en sectores diferenciados de la actividad.

El cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991 señala 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. (...)"*

Partiendo de lo expuesto, se deben diferenciar dos supuestos, a saber:

a') El otro sector o sectores diferenciados de la actividad en el que se utiliza en común el bien inmueble no permite la deducción de las cuotas soportadas.

En este supuesto estamos ante la misma situación planteada en la letra A) anterior, por lo que a su contenido nos remitimos.

b') El otro sector o sectores diferenciados de la actividad en el que se utiliza en común el bien inmueble permite la deducción total o parcialmente de las cuotas soportadas.

En este caso, a la entrega del bien inmueble le resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 pero no la prevista en el artículo 10.1.24º, dado que se le ha permitido al sujeto pasivo deducir parte del IGIC soportado en aplicación de la regla de la prorrata general.

Lo que debe analizarse a continuación es si es posible la renuncia a dicha exención. No existe en principio ningún impedimento para que la renuncia sea posible, siempre y cuando se cumplan los requisitos expresados en el apartado 4 del artículo 10 de la Ley 20/1991. No obstante, el último párrafo de este apartado impide la renuncia en relación a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas cuando el bien inmueble esté afecto a la actividad sujeta a dicho régimen especial. Concretamente este último párrafo del apartado 4 presenta la siguiente redacción:

"*Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas no podrán renunciar a las exenciones mencionadas en este número en las operaciones que tengan por objeto bienes inmuebles afectos a la actividad sujeta a dicho régimen*."

El régimen especial de comerciantes minoristas es aplicable exclusivamente a los sujetos pasivos que teniendo la condición de comerciantes minoristas importen bienes con destino a su actividad comercial, conforme a lo dispuesto en el artículo 58 bis.1 de la Ley 20/1991. De ello se deriva que un comerciante minorista que no importe bienes para su actividad comercial no se encuentra sometido a este régimen especial.

Por tanto, si el sujeto pasivo comerciante minorista no se encuentra sometido al régimen especial de comerciantes minoristas y la cuota soportada en la adquisición del bien inmueble ha podido ser deducida conforme a la prorrata general por haber sido utilizado en común en el sector diferenciado de la actividad conformado por la actividad comercial y en otro u otros sectores diferenciados de la actividad que permiten total o parcialmente la deducción de las cuotas de IGIC soportadas, la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 puede ser objeto de renuncia, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidas en el artículo 10.4 de la Ley 20/1991. A este supuesto no le es aplicable en ningún caso la exención técnica prevista en el artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991.

No obstante, para que sea aplicable la no posibilidad de renuncia prevista en el último párrafo del artículo 10.4 que nos ocupa, se deben cumplir dos condiciones: en primer lugar, que el sujeto pasivo esté acogido al régimen especial de comerciante minorista y, en segundo lugar, que el bien inmueble esté afecto a la actividad sujeta a dicho régimen.

Respecto a la primera condición, debe advertirse que el régimen especial de comerciantes minoristas es aplicable hecho imponible por hecho imponible, concretamente cuando se produce la importación por parte de un comerciante minorista de bienes con destino a su actividad comercial, por tanto cuando la normativa habla de "estar acogido al régimen especial de comerciante minorista" debe interpretarse que habitualmente se dedica a la importación de bienes. Es decir, que no cabe interpretar que por el mero hecho de realizar ocasionales importaciones la entrega exenta de un bien inmueble por parte de un sujeto pasivo comerciante minorista que ha podido deducir parte del IGIC soportado no sería la exención renunciable porque está acogido al régimen especial de comerciantes minoristas.

En cuanto a la segunda condición, debe trasladarse el mismo criterio establecido en el párrafo anterior, es decir un bien inmueble se considera afecto al régimen especial de comerciante minorista si en él se realizan habitualmente entregas por parte de un comerciante minorista de bienes que ha importado directamente.

C) <u>El bien inmueble se ha utilizado en la actividad comercial en períodos anuales en que el sujeto pasivo ha tenido la consideración de comerciante minorista y en períodos anuales en que no ha tenido dicha consideración.</u>

En este caso, y dado que ha podido deducir el IGIC soportado (ya sea a través de la vía del régimen general de deducciones prevista en los artículos 28 y siguientes de la Ley 20/1991, ya sea a través de la vía de la regularización de la deducción por bienes de inversión prevista en los artículos 40 y 41 de la misma Ley), la exención contenida en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 podrá ser objeto de renuncia, salvo que el bien inmueble esté

afecto al régimen especial de comerciantes minoristas en los términos previstos en el apartado B anterior. En este caso tampoco sería aplicable la exención técnica prevista en el artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991.

TERCERO.- En cuanto a la segunda consulta planteada, es evidente que la adquisición por parte de un empresario o profesional de un bien inmueble a un comerciante minorista en la que no sea posible la renuncia está en peor situación que la adquisición de un bien inmueble a otro empresario en la que la exención pueda ser objeto de renuncia, pero ello deriva de la propia técnica del Impuesto, sin que por parte de este Centro Directivo deba realizarse mayores precisiones.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

- La entrega de un bien inmueble sujeta al IGIC por parte de un comerciante minorista en ningún caso puede estar exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, sin que, por tanto, el adquirente pueda deducir la carga impositiva implícita.

- La entrega de un bien inmueble, previamente adquirido, que se ha utilizado exclusivamente en la actividad comercial por la que el sujeto pasivo tiene la condición de comerciante minorista, se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los apartados 22º y 24º del artículo 10 de la Ley 20/1991, sin que quepa la renuncia a la exención dado que la exención prevista en el citado apartado 24º no es renunciable. En este caso la entrega estará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- La entrega de un bien inmueble, previamente adquirido, por parte de un sujeto pasivo que tiene la condición de comerciante minorista y que se ha utilizado en común con otro u otros sectores diferenciados de la actividad, pero no se ha podido deducir ni total ni parcialmente la cuota de IGIC soportada en su adquisición, se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los apartados 22º y 24º del artículo de la Ley 20/1991, sin que quepa la renuncia a la exención dado que la exención prevista en el citado apartado 24º no es renunciable. En este caso la entrega estará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- La entrega de un bien inmueble, previamente adquirido, por parte de un sujeto pasivo que tiene la condición de comerciante minorista y la cuota de IGIC soportada en su adquisición ha podido deducirse total o parcialmente por utilizarse en común dicho bien con otro u otros sectores diferenciados de la actividad o por utilizarse en períodos anuales donde el sujeto pasivo por la actividad comercial no tenía la condición de comerciante minorista, estará exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, pudiéndose renunciar a la exención si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 10.4 de la Ley 20/1991.

- Si el bien inmueble está afecto al régimen especial de comerciantes minoristas no cabe la renuncia a la exención del IGIC, por lo que estará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se entiende que el bien inmueble está afecto al régimen especial de comerciantes minoristas cuando en dicho bien inmueble se realizan habitualmente entregas por parte de un comerciante minorista de bienes que ha importado directamente.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance vinculante previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, le comunico para su conocimiento y demás efectos, advirtiendo que la presente consulta no tendrá tales efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Las Palmas de Gran Canaria, 11 de enero de 2006
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván