LA DENOMINADA EXENCIÓN DE LOS COMERCIANTES MINORISTAS EN EL IGIC. SU NATURALEZA JURÍDICA

ALBERTO GÉNOVA GALVÁN

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

La regulación de las exenciones en las operaciones interiores en el Impuesto General Indirecto Canario se contiene actualmente en el artículo 50 de la Ley de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales; de tales exenciones centramos ahora nuestra atención en la número 27º del apartado Uno del citado artículo que declara exentas *«las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas»*; disponiendo:

«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.

Asimismo, estarán exentas las entregas de bienes muebles o semovientes que efectúen otros sujetos pasivos del impuesto, siempre que estos 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.

Los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas estarán incluidos con carácter obligatorio en el régimen especial de comerciantes minoristas»[1]

[1] Esta es la redacción dada al número 27º por la Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016.

Como se observa, el legislador vincula la exención que regula en el citado artículo 50.Uno. 27º de la Ley 4/2012 a que la entrega del bien la realice un comerciante minorista; vinculación que queda reafirmada por el propio legislador cuando al regular en el artículo 90.Uno.a) de la citada Ley el régimen especial en el IGIC de los comerciantes minoristas dispone que la inclusión en ese régimen supondrá *«la exención del IGIC de las entregas de bienes que realicen los comerciantes minoristas en el desarrollo de su actividad comercial, de acuerdo con lo dispuesto en el nº 27 del apdo. uno del artículo 50 de la presente ley»*.

Respecto de los preceptos que acabamos de transcribir queremos trasladar al lector dos cuestiones: en primer lugar, la inclusión de unos contribuyentes en un régimen especial del IGIC nada tiene que ver con la exención de operaciones que el mismo pueda realizar porque –como iremos explicando a lo largo de esta colaboración para la Revista Hacienda Canaria- la exención y el régimen especial son dos instrumentos de los que se puede valer el legislador para regular un tributo, respondiendo uno y otro a finalidades bien diferentes; en segundo lugar, por más que el legislador proclame la exención de las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas, lo cierto es que el ámbito de la exención regulada en aquel número 27º es más amplio que esas entregas.

A partir de las dos cuestiones que señalamos, lo que nos planteamos en las siguientes páginas es dilucidar la naturaleza jurídica de la denominada exención en el IGIC de las entregas realizadas por los comerciantes minoristas. Anticipando nuestra conclusión afirmamos que no estamos en este caso, realmente, ante una *exención de los comerciantes minoristas*, sino que, en rigor, se trata de una *exención de la fase minorista*, como pasamos a tratar de explicar y fundamentar.

Antes de entrar en nuestra explicación, debemos señalar que, al tiempo que escribimos estas líneas, está en tramitación el proyecto de Texto refundido de las disposiciones legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias (en adelante: PTRIGIC), en el que se incide en la vinculación a la que nos hemos referido, al disponer el artículo 70.Uno.a) del citado proyecto que *«la inclusión en el régimen especial de los comerciantes minoristas 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 artículo 27.1 del presente texto refundido». El artículo 27.1 del PTRIGIC regula la exención de la entrega de bienes que, en el desarrollo de su actividad comercial, efectúen los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas.

Para seguir el hilo de la exposición de nuestra tesis acerca de la naturaleza de la denominada por el legislador exención de los comerciantes minoristas es necesario reparar en que el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 –y, en los mismos términos, lo hace el artículo 27 del PTRIGIC-, a pesar de que declare la exención de las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas, está regulando no una sino dos exenciones: en primer lugar, la exención de las entregas de bienes que, en el desarrollo de su actividad comercial, efectúen los contribuyentes que tengan la consideración de comerciantes minoristas; y, en segundo lugar, la exención de las entregas de bienes muebles o semovientes que efectúen otros contribuyentes –es decir, que no sean comerciantes minoristas- que realicen una actividad comercial cuando los destinatarios de esas entregas no tengan la consideración de empresarios o profesionales o que, siéndolo, los bienes que adquieran no estén relacionados con el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

A la vista de que la exención que se regula en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 se refiere a entregas realizadas tanto por comerciantes minoristas como por comerciantes que no tienen la consideración de tales, la primera cuestión que se nos suscita es que carece de sentido que ese número 27º se titule como *«las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas»* y es que, en mi opinión, lo que este precepto regula es la exención de la fase minorista en el comercio, independientemente de que quien realice la entrega de bienes sea o no comerciante minorista[2].

[2] El PTRIGIC acentúa el error de identificar la exención de que tratamos con las entregas que efectúan los comerciantes minoristas, en tanto que enmarca el artículo 27 en una subsección titulada *«comerciantes minoristas».* Obsérvese que el precepto que estudiamos se refiere a la entrega de bienes. Es sabida la dualidad del hecho imponible del IGIC, integrado, por lo que hace a las operaciones interiores, por la entrega de bienes y por la prestación de servicios. La exención del número 27 del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 queda limitada a las operaciones de entregas de bienes, porque, como explicó atinadamente Fritz Neumark, en un impuesto tipo IVA –y el IGIC lo es- no se debe prescindir de incluir en su ámbito de gravamen los servicios directamente prestados a los consumidores últimos (*Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE (Informe Neumark),* Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965, Cap. IV).

Habrá que hablar de la exención en la fase minorista porque al igual que están exentas las entregas de bienes que, en el desarrollo de su actividad comercial, efectúen quienes a efectos del IGIC tengan la consideración de comerciantes minoristas[3], también lo están las entregas de bienes muebles o semovientes que efectúen otros contribuyentes del impuesto, siempre que estos 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.

La afirmación que acabamos de realizar constituye el núcleo de la idea que desarrollamos en la presente colaboración a la Revista Hacienda Canaria porque, por más que haya calado hablar de la exención de los comerciantes minoristas, estamos, como acabamos de señalar, ante dos exenciones en las que la diferencia está en el alcance cuantitativo de cada una de ellas. Mientras que la exención de las entregas de bienes realizadas en el desarrollo de su actividad comercial por quienes tengan la consideración a efectos del IGIC de comerciantes minoristas quedan exentas independientemente del precio del bien entregado; en las entregas de bienes por los que no sean comerciantes minoristas a quienes no tengan la consideración de sujetos pasivos del IGIC, la exención queda limitada a la parte de la base imponible de esa entrega 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 tales contribuyentes –recordamos: comerciantes mayoristas- realicen a comerciantes minoristas.

Tratándose de dos exenciones diferentes, sí existe en las mismas un punto en común: que el fundamento de una y otra es el mismo; a saber: la exención de la fase minorista. Calificando a estas exenciones como de la fase minorista es cómo se explica que el IGIC, siendo como es un impuesto sobre el consumo, sea compatible con el Régimen Económico Fiscal de Canarias.

No es este el lugar en que debamos extendernos en una exposición del Régimen Económico Fiscal de Canarias, pero sí que hemos de anotar que el núcleo

[3] El artículo 50.Tres de la Ley 4/2012 regula quienes tienen tal consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, precepto que se corresponde con el artículo 27.2 del PTRIGIC.

esencial del mismo, entendiéndolo como una institución, queda integrado por tres principios esenciales: primero, la denominada franquicia estatal sobre el consumo –consistente en la inaplicación en el archipiélago de los impuestos estatales que, sin ser ingresos de las Haciendas territoriales canarias, graven el tráfico comercial de los bienes-; segundo, la existencia de un régimen diferenciado en la aplicación de los tributos –y no *«en una política fiscal diferenciada»*, como sin rigor alguno dice el artículo 166 del Estatuto de Autonomía de Canarias-; tercero, un sistema especial y complementario de financiación de las Haciendas territoriales canarias a través de «*una imposición indirecta singular*» derivada del REF; y, en cuarto lugar, el núcleo esencial queda completado con la competencia autonómica en esta materia, tanto en el ámbito normativo como en el de aplicación.

Centrando ahora nuestra atención sólo en la franquicia fiscal estatal sobre el consumo, hemos de decir que el artículo 166.2 del Estatuto de Autonomía incorpora al bloque de constitucionalidad del REF ese tradicional principio al disponer que el mismo se basa «*en las franquicias estatales sobre el consumo*». Estas franquicias, desde un punto de vista tributario, han de entenderse en el sentido de que se está configurando un supuesto de no sujeción tributaria en Canarias a un impuesto o a unos determinados impuestos del Estado sobre los que se proyecta la franquicia, lo que en la práctica supone que *no deben aplicarse* en las Islas los impuestos estatales afectados por la franquicia.

Hemos de destacar como la propia evolución histórica del REF desde la Ley de 6 de marzo de 1900 a la vigente Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF, nos pone de manifiesto el carácter relativo del ámbito de las franquicias estatales sobre el consumo porque queda limitado a los impuestos estatales en los que concurran simultáneamente estas dos condiciones: que graven el tráfico comercial de bienes y que, además, no constituyan fuente de financiación de las Haciendas canarias. Esto explica la colisión con el REF de que se aplicase en Canarias hasta la Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias de 1972 el Impuesto estatal sobre el lujo, porque el Estado estaba aplicando en el Archipiélago un impuesto que gravaba el tráfico comercial de bienes y, sin embargo, los ingresos obtenidos del mismo no se destinaban a financiar las Haciendas canarias[4].

[4] Véase a este respecto Carballo Cotanda, A.: *Canarias, islas francas. Las especialidades económico-fiscales del Archipiélago*, Cámara Oficial de Comercio, Santa Cruz de Tenerife, 1970, págs. 136 y ss.

La franquicia fiscal sobre el consumo permite, por tanto, aplicar en Canarias impuestos estatales indirectos sobre el tráfico comercial siempre y cuando se cumpla la exigencia de que su producto quede destinado, precisamente, a financiar a las Haciendas canarias[5]. La doctrina se ha encargado de precisar que el fundamento de este requisito financiero se encuentra en la necesidad de armonizar esta franquicia estatal con otro principio del REF que es el de la financiación especial de las Haciendas canarias, ya que esa financiación especial «*sería inconcebible si la franquicia operara de forma absoluta, [dado que] ello impediría la aplicación en Canarias de todo impuesto indirecto*»[6]. Por eso, desde 1900, la franquicia sobre el consumo –como indicaba Carballo Cotanda[7]- se proyecta respecto de los impuestos indirectos estatales que gravan «*las mercancías y sus operaciones de tráfico en el amplio proceso producción-consumo e importación-consumo*», y nunca respecto de los extintos arbitrios e impuestos de los Cabildos insulares a la importación, como lo confirmaron las sentencias de 2 de abril de 1969 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Las Palmas, las dos inapeladas, al examinar la aplicabilidad de la exención del artículo 2 de la Ley de Puertos Francos de Canarias de 1900 a los antiguos arbitrios de los Cabildos insulares a la importación[8].

En las dos sentencias a las que nos referimos, la Audiencia Territorial de las Palmas declaró rotundamente que *la exención se agotaba en la imposición estatal* y que no comprendía en absoluto a los tributos de las entidades locales canarias, ya que, como indica Martín Orozco analizando esta cuestión,[9] la aplicación a esos tributos de aquella exención no era posible *ni doctrinal ni tampoco legalmente* porque la ampliación de la esfera de actuación de aquella exención, haciendo que ésta se proyectara o actuase fuera de los límites de la imposición estatal, iba contra el espíritu y la legislación que existía sobre Puertos francos, la cual -insistimos en ello- sólo se refería a los impuestos que, recayendo sobre el hecho concreto de la

[5] Esa es la razón de que no sea de aplicación en Canarias el IVA: estamos ante un impuesto estatal que grava el tráfico comercial de bienes, pero sus rendimientos, como es sabido, se destinan a financiar la Hacienda del Estado, no las Haciendas canarias.

[6] Orozco Muñoz, M.: *El Régimen Fiscal de Canarias. Su conformación por el bloque de constitucionalidad*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 198.

[7] Carballo Cotanda, A., op. cit., pág. 67.

[8] Bourgon Tinao, L. P.: *Los puertos francos y el régimen especial de Canarias*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1982, págs. 246 y 247, y Mauricio Subirana, S.: *La franquicia fiscal sobre el consumo en Canarias: análisis histórico y régimen actual,* Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 143 a 145.

[9] Orozco Muñoz, M., op. cit., pág. 191.

importación, provengan del Estado como fuente de ingresos para la Hacienda Pública estatal.

Es decir: el primer principio del núcleo esencial del REF es la franquicia estatal sobre el consumo, cuyo ámbito de proyección lo son los impuestos indirectos estatales que, sin ser fuente de financiación de la Comunidad Autónoma de Canarias o de los cabildos y ayuntamientos de las islas, graven las operaciones de tráfico comercial en el proceso producción-consumo e importación-consumo. Este es el fundamento de que en Canarias se aplique un impuesto estatal que grava el tráfico empresarial de las mercancías y la prestación de servicios por profesionales: el Impuesto General Indirecto Canario, creado por la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, cuyo artículo 2 establece: *«El Impuesto General Indirecto Canario es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes»*, y, el artículo 64 de la citada Ley regula la atribución del rendimiento íntegro del Impuesto a las Haciendas autonómica y locales canarias: *«El importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias del Impuesto General Indirecto Canario, una vez descontados los gastos de administración y gestión del Impuesto, se distribuirá de la forma siguiente: a) El 50,35 por 100 a la Comunidad Autónoma de Canarias. b) El 49,65 por 100 restante a los Cabildos Insulares. La distribución de este porcentaje entre los diversos Cabildos Insulares se efectuará según lo que se establece en la Disposición Adicional Tercera de esta Ley. A su vez, de la cuantía que corresponda a cada Cabildo Insular, deducidos los gastos de gestión, éste se reservará un 60 por 100 que figurará como ingreso en su presupuesto ordinario, y el 40 por 100 restante lo distribuirá y librará a los Ayuntamientos de su isla, de acuerdo con las Cartas Municipales o bases en vigor en cada momento».*[10]

Lo que hasta este punto acabamos de reseñar acerca de la franquicia fiscal estatal sobre el consumo como principio organizador del núcleo esencial del REF es lo que nos explica el fundamento de haberse declarado exentas en el IGIC las entregas en la fase minorista. Insistimos: estamos no ante una exención subjetiva por razón de quien realice la entrega de bienes, sino ante una exención de entregas de bienes realizadas en la fase minorista, independientemente de la cualidad del

[10] Actualmente, la distribución de los recursos procedentes de los Tributos del Régimen Económico-Fiscal de Canarias está regulada en la Ley territorial 9/2003, de 3 de abril, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Haciendas Territoriales Canarias (*BOC* de 16 de abril)

contribuyente que realice tal entrega. Esa regulación es a la que se refiere la exposición de motivos de la Ley 20/1991, de 7 de junio, cuando afirma que para mantener las peculiaridades del REF se establece en el IGIC, entre otras medidas, la exclusión de gravamen de las ventas al por menor. Aquí es donde encontramos el sentido de la exención que se regula en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 [y en el artículo 27 del PTRIGIC], es decir, la exención de las ventas al por menor o, si se prefiere, de la fase minorista, como instrumento idóneo para alcanzar una política fiscal diferenciada en Canarias respecto de la aplicable en el resto del territorio nacional y, además, salvaguarda de la franquicia fiscal sobre el consumo en tanto que esta franquicia se ha mantenido en el REF a lo largo de los sucesivos sistemas tributarios.

Tomando en consideración lo que exponemos, más adecuado parecería titular el número 27 del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 como *«exención de las entregas de bienes en la fase minorista»*; porque ese es el real contenido de la exención atendido lo que es el acervo del REF y, además, porque el contenido del precepto va más allá de la exención de las entregas de bienes por comerciantes minoristas, como hemos expuesto más arriba al señalar las dos exenciones que se regulan en el mismo.

El ámbito de la exención de las entregas de bienes que, en el desarrollo de su actividad comercial, efectúen los contribuyentes que tengan la consideración de comerciantes minoristas no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen esos sujetos al margen de su actividad comercial; fuera de ese marco, las operaciones no están exentas.

El artículo 50.Tres de la Ley 4/2012 ha incorporado quienes tienen, a los efectos del IGIC, la consideración de comerciantes minoristas, que lo son los sujetos pasivos en los que concurran los siguientes requisitos[11]:

Primero**.** 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[12].

[11] En el PTRIGIC se dedica el artículo 27 a regular la exención a la que nos referimos en el texto, y en él se ha incorporado el concepto de comerciante minorista, por entender que responde a una mejor técnica incorporar el concepto de comerciante minorista a la regulación de la exención, en lugar de, como sucede en la Ley 4/2012, en un número independiente (el artículo 50.Tres). En nuestra opinión, la sistemática aconsejaría incorporar el concepto de comerciante minorista en la regulación del régimen especial de los mismos.

Lo que sí nos interesa poner de manifiesto ahora en cuanto al requisito de la transformación de los bienes es que cabe que el sujeto pasivo no tenga la consideración de comerciante minorista en relación con los productos que él haya transformado y que, sin embargo, sí la tenga respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que él comercialice en el mismo estado en que los adquirió. Cuando en estos casos el sujeto pasivo tenga, simultáneamente, la condición de comerciante minorista y de *sujeto pasivo ordinario,* la actividad de comercio al por menor tiene la consideración de actividad diferenciada en cuanto a lo se refiere al derecho a la deducción. En este sentido, es menester tener bien presente que un sujeto puede realizar actividades de comercio minorista, teniendo por ello el carácter de comerciante minorista y pudiéndole ser de aplicación la exención del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 [artículo 27 PTRIGIC] y que, además, realice otras actividades por las que no tenga ese carácter de comerciante minorista.

Merece especial atención el caso de la transmisión de inmuebles por comerciantes minoristas, al que se ha referido la Consulta vinculante nº 1023, de 11 de enero de 2006, sentando el siguiente criterio de la Administración:

a) 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 50.Uno de la Ley 4/2012, 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 ITPAJD.

b) 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

[12] La D.F. 6ª de la Ley 7/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023 fue la que introdujo la limitación, a partir de 1 de enero de 2023, de que el proceso de fabricación, elaboración o manufactura no se realice en Canarias. El requisito que examinamos se refiere a la venta de bienes muebles o semovientes, lo que excluye, de entrada, que la exención que ahora examinamos pueda referirse a un bien inmueble, incluso en el caso de que su venta la realice un comerciante minorista.

de lo dispuesto en los apartados 22º y 24º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012. En este caso la entrega también estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

c) 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 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, pudiéndose renunciar a la exención si se cumplen los requisitos previstos el citado artículo 50.

d) 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 ITPAJD. 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.

Segundo. 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. En este punto, las entregas que se realicen a personas jurídicas, salvo a la Seguridad Social y sus entidades gestoras o colaboradoras, se consideran realizadas, en todo caso, a empresarios o profesionales. El requisito al que nos referimos en este número no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que no puedan calcular el porcentaje que 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.

Este requisito lo que indica es que los destinatarios predominantes de las ventas del comerciante minorista habrán de ser consumidores finales, lo que es tanto como decir que no sean empresarios o profesionales en su calidad de tales, y tampoco la Seguridad Social ni sus entidades gestoras o colaboradoras.

Un criterio válido a seguir para determinar la condición de comerciante minorista es constatar cómo haya facturado sus ventas, porque si, en lugar de recurrir al ticket, más del 30 por ciento de las mismas las ha documentado en facturas habrá que concluir que el empresario que las ha expedido no puede considerase, a efectos del IGIC, como comerciante minorista. Tickets o facturas que habrán de llevar estampada la leyenda *«comerciante minorista»*.

Tercero. Para la aplicación de lo dispuesto en el número 1.º se considerará que no son operaciones de transformación las siguientes: 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) El lavado, desinfectado, desinsectado, molido, troceado, astillado, descascarado, descortezado y limpieza de productos alimenticios y, en general, los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, calificación, embalaje y acondicionamiento. d) Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o eviscerado para las carnes y pescados frescos[13]. e) La confección y colocación de cortinas y visillos. f) La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros. Esta es la relación que contiene el artículo 57.Tres.3º de la Ley 4/2012 [artículo 27.3º PTRIGIC] de actividades que, como decimos, a los efectos de calificar a una actividad como comercial no se consideran operaciones de transformación y, por lo tanto, no se perderá la condición de comerciante minorista por la realización de las mismas[14].

[13] Se ha venido utilizando el término *«desviscerado»* para las carnes y pescados frescos. Desviscerar no figura en el Diccionario de la RAE y es que eviscerar significa tanto como "extraer las vísceras", mientras que el prefijo "des" se utiliza para indicar negación del significado de la palabra a la que se añade; es decir, que habría que entender por el tal «desviscerado» no extraer las vísceras; cuando la norma a lo que se quiere referir, entiendo, es precisamente a la operación de extraerlas.

[14] Esta relación que contiene el artículo 50.Uno.Tres.3º de la Ley 4/2012 y 13.2 del PTRIGIC, ha suscitado en la doctrina si estamos ante una lista meramente enunciativa y descriptiva, o si, por el contrario, tiene carácter taxativo, lo que llevaría a que cualquier otra operación no descrita expresamente en el precepto habría de calificarse como operación de transformación. Entendemos que ha de considerarse como una lista abierta o descriptiva porque lo sustantivo es que no se trate de operaciones de fabricación, elaboración, manufactura; en definitiva, que los bienes se

Como adelantamos, el artículo 50.Uno.27º Ley 4/2012 establece, además, la exención de las entregas de bienes muebles o semovientes que efectúen otros contribuyentes que realicen una actividad comercial –es decir, que no sean comerciantes minoristas- cuando los destinatarios de esas entregas no tengan la consideración de empresarios o profesionales o que, siéndolo, los bienes que adquieran no estén relacionados con el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. En el análisis de esta exención del número 27º nos hemos de referir al margen minorista de operaciones realizadas por mayoristas. El supuesto que ahora analizamos es el caso del mayorista que realiza una actividad comercial y entrega bienes a consumidores finales.

Conforme con el tercer párrafo del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 [artículo 27.1 PTRIGIC], queda exenta la parte de la base imponible que corresponda al margen minorista en las entregas que hemos señalado, con lo que, podemos decir, se está cerrando la salvaguarda en el IGIC del principio de las franquicias al consumo porque con esa exención lo que se logra es no gravar el margen minorista –el equivalente a la fase minorista- en los casos en que las entregas al consumidor final las realizan mayoristas. Con el ánimo de no gravar en el IGIC el consumo que directamente realiza el consumidor final, se establece una exención no respecto del comerciante minorista, sino respecto de la fase minorista, de modo que queda exento el margen de beneficio de esa fase –si se quiere: el valor añadido en la fase minorista-: si quien realiza la entrega es un comerciante minorista, esa entrega queda exenta; si quien realiza la entrega directamente al consumidor final es un mayorista lo que el legislador establece es la exención a la parte que corresponde al margen minorista que está incorporada en la contraprestación que constituya la base imponible.

La aplicación de lo que acabamos de exponer se traduce en que la parte de la base imponible de las referidas entregas a la que no se aplica la exención se valora 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

vendan en las mismas condiciones en que se adquieren; es el criterio seguido por la doctrina administrativa. Dice al respecto F. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ que, asumido el carácter enunciativo de la relación, «tal solución provoca, sin duda, la inseguridad jurídica del sujeto pasivo, que tendrá considerables dificultades en conocer, en muchos casos, si la operación se puede calificar de transformación y, en consecuencia, se encuentra exenta o no, aunque se ha señalado, igualmente, la imposibilidad de elaborar un concepto de transformación que resuelva, de forma indubitada, todos los casos que puedan plantearse en la práctica» («Régimen especial de los comerciantes minoristas», en *RHC,* nº 6/2003*,* pág. 192).

comerciantes minoristas, cuestión que ha resuelto el centro directivo a través de su doctrina administrativa admitiendo para cuantificar la reducción de la base imponible el mero cálculo hipotético del posible precio de venta a un comerciante minorista[15].

Para comprender en todos sus términos la exención de las entregas a consumidores finales de bienes que efectúen los comerciantes no minoristas, hay que tener presente que en los casos en que ese contribuyente adquiera un bien de un comerciante minorista la norma establece que pueda deducir una cierta cantidad en concepto de la cuota de IGIC –en concreto: la denominada carga impositiva implícita-.

La mayoría de las entregas que realizan los comerciantes minoristas se destinan directamente al consumo final de quienes las adquieren, y la inclusión en la contraprestación de las cuotas de IGIC soportadas por esos comerciantes no conlleva ningún efecto negativo en la propia finalidad del IGIC de gravar el consumo; todo lo contrario: precisamente con ello se logra ese gravamen, si bien con la singularidad derivada del REF de quedar exenta la fase minorista –exención que sí representa un efecto directo e inmediato para el consumidor-. En el caso de las entregas realizadas por los comerciantes minoristas destinadas a otros empresarios o profesionales que, a su vez, tienen derecho a la deducción, a diferencia de lo que sucede en las transacciones con los consumidores finales, sí se produce el efecto negativo de incluir implícitamente en la contraprestación de las adquisiciones las cuotas soportadas por los minoristas que estos no han podido deducirse, y que tampoco podrán deducirse esos adquirentes al no haber soportado directamente las mismas. Resulta así que en estas entregas de minorista a mayorista la exención de la fase minorista distorsiona la neutralidad del IGIC, y puede dar lugar al efecto piramidación. Para limitar estos efectos, el artículo 90 de la Ley 4/2012 establece respecto de las importaciones de bienes sujetas y no exentas que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial un recargo por el margen mayorista que se incorpore en la entrega posterior de tales bienes; mientras que su apartado Tres dispone que *«los empresarios o profesionales que hayan efectuado adquisiciones de bienes a sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas y que se encuentren exentas en virtud de lo establecido en el número 27º del apartado uno del artículo 50 de 1a*

[15] El artículo 11.27 del PTRIGIC establece que *«por precio medio de venta se entenderá el precio medio ponderado en el año natural inmediatamente anterior»*.

presente ley, podrán deducir la carga impositiva implícita en los términos establecidos en el artículo 29.3 de la Ley 20/1991»[16].

La regulación por el artículo 29.3 de la Ley 20/1991 de la carga impositiva implícita del IGIC ha sido modificada por el artículo 82 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2023[17], que se determina **aplicando un coeficiente sobre la cuantía de la contraprestación** de la operación. El valor de este coeficiente se obtiene multiplicando 0,7 por el tipo de gravamen, expresado en tanto por uno, que se aplicará a las entregas de bienes en el supuesto de que las mismas no estuvieran exentas.

Es decir, la fórmula aritmética a aplicar es:

$$K = \frac{0{,}7 \text{ X } T}{100}$$

En la que K es el coeficiente a aplicar y T el tipo de gravamen que corresponda[18].

Por lo que se refiere al régimen especial en el IGIC de los comerciantes minoristas hemos de decir que el artículo 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 dispone que la inclusión en el régimen especial del comerciante minorista supondrá la exención del IGIC de las entregas de bienes que realicen los comerciantes minoristas en el desarrollo de su actividad comercial. Esa asociación entre el régimen especial de los

[16] Dispone el artículo 70. Tres del PTRIGIC: *«los empresarios o profesionales que hayan efectuado adquisiciones de bienes a sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas y que se encuentren exentas en virtud de lo establecido en el artículo 27.1 del presente texto refundido, podrán deducir la carga impositiva implícita en los términos establecidos en el artículo 29.3 LIGIC».*

[17] Hasta ese momento, la regulación de la carga impositiva implícita quedaba limitada en el artículo 29.3 de la Ley 20/1991 a decir que *«reglamentariamente se regulará un procedimiento simplificado que permita determinar con facilidad la carga impositiva implícita reseñada»*; procedimiento que quedaba contenido en el artículo 60.3 del RIGIC.

[18] El mecanismo para limitar los efectos negativos para la neutralidad por la exención por las entregas de los comerciantes minoristas consiste, por lo tanto, en permitir la deducción de las cuotas implícitas, a cuyo fin se presume *iuris et de iure* que el margen comercial –el *valor añadido* en su actividad- del comerciante minorista es del 30 por 100, y por lo tanto, el 70 por 100 de su contraprestación correspondería a una estimación de su *base imponible* soportada, y ahí está la explicación de porqué, como vemos en el texto, se multiplica el tipo impositivo aplicable por el coeficiente de 0,70.
Hemos de precisar en cuanto al concepto de *contraprestación* que utiliza el artículo 29.3 Ley 20/1991 que no habrá que entenderlo en los términos en que lo utiliza el artículo 22 de la propia Ley al regular la base imponible del Impuesto. No cabe duda de que en las entregas que realizan los comerciantes minoristas existe *contraprestación*, porque no son gratuitas; pero no existe, en rigor, base imponible ni cuota repercutida –estamos ante operaciones sujetas y exentas-, debiendo asumirse que como contraprestación habrá que entender la total que haga figurar el minorista en la factura que expide, y será sobre ella que se calcule la *cuota impositiva implícita de IGIC*.

comerciantes minoristas y la exención de la fase minorista ha de reputarse como desacertada porque tal exención es independiente de la inclusión o no del sujeto pasivo en el régimen especial.

La estructura ideal del IGIC, como como modalidad de los impuestos sobre el valor añadido, exigiría, entre otras cuestiones, que se aplicase en todas las fases por las que discurren los bienes en el proceso de producción-distribución-consumo; incluso en la fase de venta al por menor. La aplicación de ese tipo de impuestos en la fase minorista plantea problemas si se considera el tipo de empresa que se suele dar en esa fase, haciendo difícil para la Administración comprobar las cifras de ventas declaradas o/y de cuotas de fases anteriores. Se trata de una cuestión que la doctrina no ha pasado por alto, que, vistas esas dificultades en cuanto a la aplicación del impuesto, ha propuesto soluciones diversas, como la de limitar el gravamen a las fases de fabricación y venta al por mayor; restringir el gravamen a ese ámbito y, al mismo tiempo, exigir un impuesto monofásico sobre los vendedores al detall y, finalmente, exigir el gravamen en todas las fases, pero regulando un régimen especial para los comerciantes minoristas.

Se trata de una cuestión que es totalmente trasladable al IGIC y, desde luego, en Canarias las empresas dedicadas a esa venta minorista no se caracterizan precisamente por su impecable organización contable. Estas circunstancias explican por sí mismas la necesidad de que existiera en el IGIC un régimen especial para los comerciantes minoristas, replicándose en las islas Canarias el problema que se suscitó en el resto del territorio nacional al introducirse en el mismo el IVA, considerándose desde el mismo momento de la creación del IGIC que su aplicación integral en todas las fases del proceso económico de los bienes (fabricación, distribución mayorista y minorista) era cuestión harto difícil de alcanzar, optando la Ley 20/1991 por limitar la aplicación del IGIC a las fases de fabricación y venta al por mayor. Son cuestiones operativas las que anidan en el régimen especial de los comerciantes minoristas, que no han de vincularse con la exención a la que nos venimos refiriendo en esta colaboración.

Lo que sí ha sucedido en ese régimen especial del IGIC es que en él nos encontramos con el doble juego de las dificultades para implantar y aplicar un impuesto técnicamente complejo como lo es el IGIC sobre los comerciantes minoristas y de la exención de la fase minorista explica que en este Impuesto se haya regulado un régimen especial de estos comerciantes que se aparta totalmente

del régimen especial del recargo de equivalencia que se regula en el IVA, a pesar de que este régimen se aplica a los comerciantes minoristas.

En la versión inicial de la Ley 20/1991 nada se reguló acerca del régimen aplicable a los comerciantes minoristas. La entrada en vigor del IGIC el 1 de enero de 1993 y su aplicación en los meses siguientes puso de manifiesto que algunos elementos de la estructura del Impuesto entraban en contradicción con la lógica interna que debe presidir el funcionamiento armónico de un sistema tributario, como el indirecto, al mismo tiempo que se requerían ciertos ajustes para acomodarlos a los principios esenciales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. El Gobierno de Canarias elevó un informe al del Estado poniendo el acento, entre otras cuestiones, en la forma en que se había articulado la exención del comercio minorista, dando lugar al Real Decreto-ley 7/1993, de 21 de mayo, por el que, entre otros extremos, se aprobaron medidas urgentes de adaptación y modificación del IGIC y, entre ellas, la incorporación de un capítulo VI al Título III del Libro I, para regular el régimen especial de los comerciantes minoristas, integrado por el artículo 58 bis, dedicado al *«recargo sobre las importaciones efectuadas por comerciantes minoristas»*. Con este recargo se pretendió dar una respuesta satisfactoria a las operaciones de importación que realizan los comerciantes minoristas en Canarias, donde, dada su insularidad, la mayoría de las mercancías con las que comercian son importadas por ellos mismos.

Actualmente, el régimen especial de los comerciantes minoristas queda regulado en los artículos 88 al 90 de la Ley 4/2012, que se corresponden con los artículos 68 al 70 del PTRIGIC.