

RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS COMERCIANTES MINORISTAS

FRANCISCO HERNÁNDEZ GONZÁLEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria
Abogado

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Concepto de comerciante minorista.
 - A) La habitualidad
 - B) Ausencia de transformación
 - C) La condición del destinatario de la entrega del bien
- III. La exención en las ventas al por menor.
 - A) Fundamento
 - B) Contenido
 - C) La exención del margen minorista en las ventas que se realicen, directamente, a consumidores finales por otros sujetos pasivos, en el ejercicio de una actividad comercial
- IV. El recargo a la importación de bienes por los comerciantes minoristas.
 - A) Antecedentes
 - B) Naturaleza
 - C) Elementos esenciales
 - D) Aspectos formales
- V. Conclusiones.

Resumen del contenido:

En el artículo se aborda el estudio del régimen especial de los comerciantes minoristas en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) mediante el análisis de sus tres componentes esenciales, el concepto de comerciante minorista, la exención en la entrega de bienes y el recargo a la importación efectuada por tal categoría de sujetos. En la exención se presta especial atención a su fundamento, valorándose al respecto la STC 62/2003. En el recargo minorista, entre otros aspectos, se cuestiona su calificación como gravamen interior. El trabajo termina con un apartado de conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El estudio del régimen especial de los comerciantes minoristas en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) debe entenderse que abarca no solamente el recargo sobre las importaciones efectuadas por tales comerciantes, regulado en el artículo 58 bis de la Ley 20/1991, materia que es únicamente la que figura en el Capítulo VI del Título III, dedicado a los regímenes especiales del tributo, sino que comprende, por su estrecha vinculación, el estudio de la exención de las entregas de bienes que efectúen dichos comerciantes, regulada en el apartado 27 del número 1 del artículo 10 de la referida Ley, así como el concepto mismo de comerciante minorista, del que se ocupa el número 3 del mencionado artículo. El concepto, la exención y el recargo en el comercio minorista constituyen, pues, las partes que conforman, propiamente, el régimen especial de dicha actividad comercial en el IGIC.

La anterior afirmación se corrobora, desde el derecho positivo, con la constatación de que el Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de mayo, modificó el régimen inicial de la exención de los comerciantes minoristas, contenido en el apartado 27, e in-

trodujo, simultáneamente, el recargo para las importaciones por los comerciantes minoristas, regulado en el artículo 58 bis. Si bien es cierto que el Capítulo VI del Título III de la Ley 20/1991 se titula "*Régimen especial de comerciantes minoristas*" y está integrado por un solo precepto, el artículo 58 bis, denominado "*Recargo sobre las importaciones efectuadas por los comerciantes minoristas*", también es cierto que, en dicho artículo, como tendremos ocasión de examinar más adelante, se contienen mandatos dirigidos, no a los comerciantes minoristas importadores, sino a los comerciantes minoristas en general (cf. apartado 6), lo que nos indica la conveniencia de no haber limitado, por parte del redactor del Real Decreto-Ley 7/1993, el Capítulo VI a la regulación del recargo minorista, recargo que no es, insisto, sino una parte del régimen especial de dichos sujetos. Además de ello, otros preceptos de la Ley 20/1991 regulan aspectos del régimen singular de los comerciantes minoristas, aspectos que, en una buena sistemática, tal vez, hubiese sido conveniente integrar en el Capítulo VI.

Seguiré, pues, en este trabajo, el orden indicado, estudiando, en primer lugar, la definición del comerciante minorista – quizás, el aspecto más conocido, por afec-

tar, también, con ligeras variaciones, al Impuesto sobre el Valor Añadido-, luego, la exención en la entrega de bienes realizada por aquella categoría de sujetos y, finalmente, el recargo que afecta a las importaciones que realicen los minoristas de las mercancías objeto de su comercio, el denominado, abreviadamente, *recargo minorista*.

II. CONCEPTO DE COMERCIANTE MINORISTA

Aunque la normativa mercantil se ocupa ya de ofrecernos una definición de comerciante minorista¹, resulta evidente que, a efectos de este trabajo, nos interesa la que formula el Derecho Tributario y, más en concreto, la normativa del IGIC, sin que podamos tomar en consideración ni la definición de comercio o venta al por menor que encontramos en otras normas tributarias (Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, anexo II, regla 4ª, 2. D) y Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, artículo 4.1.a) ni literalmente, tampoco, la definición de comerciante minorista que nos ofrece la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en su artículo 149, a pesar de la evidente cercanía con la definición que se formula en el IGIC.

Del artículo 10.3 de la Ley 20/1991 y del artículo 13 del Real Decreto 2.538/1994, se desprenden las siguientes notas que caracterizan el concepto de comerciante minorista en el IGIC:

A) LA HABITUALIDAD

Exige la norma, para que nos encontremos ante un comerciante minorista, en primer lugar, "*que realice con habitualidad venta de bienes muebles o semovientes...*". De este requisito, se desprende, de un lado, que quedan excluidos de la concepción como minoristas quienes realicen operaciones distintas a la venta, como arrendamientos de bienes, ejecuciones de obras, etc., ya tengan la consideración de entregas de bienes o de prestaciones de servicios; de otro, que, asimismo, se excluye del concepto a aquellos empresarios que comercialicen cualesquiera otros bienes que no sean muebles (artículos 335 a 337 del Código Civil) o semovientes (animales, cuyas reglas se contienen, asimismo, en el citado Código), es decir, bienes inmuebles.

Además de ello, la habitualidad viene referida, en este caso, a la venta de los referidos bienes, de manera que, sólo si la venta al por menor es efectuada de modo reiterado y frecuente, permitirá calificar a quien la realiza de comerciante minorista, sin perjuicio, además, de su consideración como sujeto pasivo del tributo². En otro caso, la venta al por menor, no habitual, realizada por un sujeto pasivo del IGIC, bien estaría sujeta al régimen general

¹Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista, artículo 1.2.

²F. Alonso Fernández, "Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el Valor Añadido", en *Carta Tributaria*, monografías 15 (2002), pág. 5.

como operación sujeta y no exenta, en cuanto realizada por un sujeto que no es comerciante minorista ni realiza actividad comercial alguna, bien estaría exenta en el margen minorista, si el vendedor desempeñara una actividad comercial (fabricante, mayorista).

B) AUSENCIA DE TRANSFORMACIÓN

Los bienes vendidos, exige la norma, no habrán sido "*sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismo o por medio de terceros*". Consciente, el legislador, de la problemática que el concepto de transformación había sufrido en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, primero, y en el IVA, después, incluyó, en el apartado tercero del número tres del artículo 10 de la Ley 20/1991, desarrollado en el art. 13, 2 del Real Decreto 2.538/1994, una lista de operaciones que se consideran que no son operaciones de transformación y que, consecuentemente, no determinarán la pérdida de la condición de comerciante minorista³.

La cuestión planteada, inmediatamente, por la doctrina es si estamos ante una lista meramente enunciativa, abierta, a título ejemplificador, o si, por el contrario, se trata de una enumeración taxativa, cerrada,

lo que llevaría aparejado que cualquier otra operación no descrita, expresamente, en el precepto habría de calificarse como operación de transformación y, en consecuencia, la venta no sería realizada por un comerciante minorista y, por tanto, no se encontraría incluida en la exención del primer párrafo del apartado 27 del número 1 del artículo 10. Al menos, en el ámbito del IVA, la doctrina administrativa⁴ se ha decantado porque dicha relación lo es a título enunciativo, careciendo, en consecuencia, de carácter limitativo. 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, igualmente⁵, la imposibilidad de elaborar un concepto de transformación que resuelva, de forma indubitada, todos los casos que puedan plantearse en la práctica.

Debe resaltarse, finalmente, en este punto, la compatibilidad, en un mismo sujeto pasivo, de la condición de comerciante minorista por los productos que comercialice en el mismo estado en que los adquirió con la condición de fabricante que se derive de realizar, sobre los productos objeto de su actividad, las operaciones an-

³ A) Las de clasificación y envasado de productos, cuando éstos no sean objeto de transformación alguna; 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, clasificación, embalaje y acondicionamiento; D) los procesos de refrigeración, congelación, troceado o desviscerado para las carnes y pescados frescos; E) la confección y colocación de cortinas y visillos; F) la simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros.

⁴ Resolución de la Dirección General de Tributos, de 30-1-86.

⁵ F. Alonso Fernández, "Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el Valor Añadido", cit., pág. 8.

tes reseñadas, compatibilidad que declara el último párrafo del apartado primero del número uno del artículo 13 del Real Decreto 2.538/1994.

C) LA CONDICIÓN DEL DESTINATARIO DE LA ENTREGA DE BIENES

La exigencia de este requisito resulta totalmente lógica, ya que lo que califica a un comerciante de minorista debe ser, precisamente, la venta predominante a consumidores finales y, si bien en el IGIC la finalidad de gravar el consumo no aparece expresamente recogida en su regulación, a diferencia del IVA (artículo 1), ello no impide concluir, a la vista de su estructura, que la finalidad de este tributo no es otra que la de gravar el consumo general de bienes y servicios. Sin embargo, la condición del destinatario juega, también, en el IGIC, un segundo e importante papel, que es el de señalar el ámbito de la exención en las entregas de bienes por los comerciantes minoristas. De acuerdo con el artículo 10. 3, en relación con el 10. 1. 27, primer párrafo, ambos de la Ley 20/1991, cuando el importe de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de bienes muebles o semovientes sin transformación y efectuadas, durante el año precedente, a quienes no tuviesen la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas, la entrega de bienes por el minorista estará exenta, de lo que cabe deducir que no lo estará en el caso contrario.

El porcentaje establecido es inferior, en diez puntos porcentuales, al que figura en la normativa del IVA (artículo 149, 1, 2ª) con el fin de adaptarlo a las características del comercio al por menor en Canarias, lo cual, no obstante, mereció, en su momento, algunas críticas de la doctrina⁶.

Este requisito no será de aplicación, según dispone el artículo 13.1 del Reglamento, en relación con los sujetos pasivos que, teniendo la condición de comerciantes minoristas, según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, no puedan calcular el referido porcentaje, por no haber realizado, durante el año precedente, operaciones comerciales.

Un aspecto problemático en cuanto a esta exigencia normativa se plantea respecto de los entes públicos distintos a la Seguridad Social, los cuales pueden actuar bien en ejercicio de las potestades administrativas atribuidas por el ordenamiento jurídico, o bien en el desarrollo de actividades empresariales como cualquier persona física o jurídica privada, lo que impone diferenciar, en cada caso, en las entregas de bienes a dichos entes, si estos los adquieren, o no, en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales. Igualmente, debe consignarse que cabe realizar entrega de bienes a empresarios o profesionales cuando no actúen como tales, lo que implica, en definitiva, su consideración como consumidores finales.

⁶J.I. Rubio de Urquía, "El nuevo régimen de imposición indirecta en Canarias y su inserción en el contexto del REF", en *Noticias CEE*, nº 94 (1992), pág. 37.

Por todo ello, la determinación de este requisito ofrece, en la práctica, ciertas dificultades, situación ante la cual la doctrina ha señalado, como criterio orientador, "fijarse en cómo se ha realizado la facturación de las ventas de las empresas: esto es, si las ventas se han realizado expidiendo facturas con los requisitos del artículo 32 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, (sustituido por el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre) o bien mediante los tiques que permite el artículo 4.2 a) del mismo Real Decreto 2402/1985 (artículo 4 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1496/2003). Si el 30 por 100 o más de las ventas aparecen documentadas en "facturas", hay que entender, a efectos del IGIC, que el empresario que las expide es un mayorista. Por el contrario, si las ventas aparecen reflejadas en más de un 70 por 100 en "tickets", el empresario debe ser considerado minorista, por la sencilla razón de que este empresario sólo ha podido registrar en tiques aquellas ventas que haya realizado "al por menor", es decir, cuando el destinatario de la operación no haya actuado como empresario o profesional, sino como consumidor final".

III. LA EXENCIÓN EN LAS VENTAS AL POR MENOR

En el primer párrafo del apartado 27 del número 1 del artículo 10 de la Ley 20/1991, se establece la exención de las

entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas. Podemos diferenciar, en el estudio de este beneficio fiscal, dos aspectos; el fundamento o razón de su establecimiento y el contenido del mismo. Posteriormente, estudiaremos un beneficio diferente, que es la exención en el margen minorista de las ventas al por menor que realicen otros sujetos, en el ejercicio de su actividad comercial.

A) FUNDAMENTO

En este apartado, se podría atender a dos justificaciones de diversa índole: de una parte, las que relacionan la exención en la fase minorista con la franquicia fiscal al consumo integrante de las peculiaridades fiscales canarias; de otra, las que la vinculan con las dificultades técnicas inherentes a la efectividad de un impuesto tipo sobre el valor añadido en la fase minorista.

Respecto de la primera justificación, la exposición de motivos de la Ley 20/1991, apartado III, relaciona el establecimiento de esta exención con el mantenimiento de las peculiaridades del Régimen Económico Fiscal de Canarias, orientadas a conservar un diferencial fiscal con la imposición indirecta vigente en el resto del territorio nacional. Desde un amplio sector de la doctrina, se ha considerado la exención en la fase minorista, recogida en la Ley 20/1991, como una especificación de las franquicias fiscales al consumo, reconocidas, a su vez, como uno de los elementos constitutivos del Régi-

⁷F.F. Clavijo Hernández, *El Impuesto General Indirecto Canario (Colección hojas intercambiables)*, tomo I, CISS, Valencia, 2002, págs. E-14, V-41.

men Económico y Fiscal de Canarias, en el artículo 46 del Estatuto de Autonomía. En este sentido, la exención en el comercio minorista constituiría lo que se ha denominado la franquicia fiscal al consumo en sentido estricto⁸, respecto de la que, no obstante, se han expresado reservas sobre su integración histórica como principio en nuestro REF, advirtiendo algún autor⁹ que sólo desde fechas recientes recibe, con claridad, consagración legal en el derecho positivo.

La exención en la fase minorista en el IGIC, como manifestación concreta de la franquicia fiscal sobre el consumo, componente del REF, se ha visto, no obstante, puesta en cuestión desde varios ángulos: en primer lugar, desde el ángulo que representa la posición de un sector doctrinal que niega la efectividad de la exención sobre el comercio minorista como franquicia fiscal sobre el consumo, dado que lo que se consigue es que el minorista no pueda repercutir el IGIC, vía factura, al consumidor final y lo haga vía precios, con un efecto sobre el consumo similar al del desaparecido IGTE¹⁰. Ciertamente, en el ámbito del IVA, sin franquicia fiscal sobre el consumo, se observa que la exención en la fase minorista, respecto de las personas

físicas y entidades en régimen de atribución de rentas, actúa, en cierto sentido, de la misma manera, confiando la traslación del impuesto a los precios de las mercancías entregadas, aunque esa traslación sea de una cuantía fiscal superior por influencia de los tipos vigentes en Península y Baleares. En cualquier caso, esa posible repercusión de los impuestos vía precios pone en cuestión, ciertamente, a nuestro parecer, la efectividad de la denominada franquicia fiscal sobre el consumo en sentido estricto, es decir, la exención en fase minorista.

Otra cuestión es que, como se ha argüido, la franquicia fiscal sobre el consumo ha de entenderse en términos jurídico-tributarios y no económicos¹¹, consideración, a mi juicio, relevante y en línea, por ejemplo, con la "juridificación" del hecho imponible plasmada en el artículo 28 de la LGT, tras la reforma parcial de 1995, con lo que la cuestión se reduce, a nuestro juicio, en diferenciar, en la explicación de la franquicia sobre el consumo, como sucede en tantos otros fenómenos de la Hacienda Pública, entre un plano jurídico y otro económico. En aquél, la exención en las entregas de bienes por los minoristas integra el concepto de la franquicia fiscal sobre el consumo.

⁸M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque de constitucionalidad*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 46, 171 y ss.

⁹D. López Tejera, "Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Comentario de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 16/2003, de 30 de enero", en *Hacienda Canaria*, nº 4, vol. 2 (junio 2003), págs. 105 y 106.

¹⁰J. I. Rubio de Urquía, "El nuevo régimen de imposición indirecta en Canarias y su inserción en el contexto del REF", cit., pág. 37 y S. Mauricio Subirana, *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 302 y 303.

¹¹D. López Tejera, "Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Comentario de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 16/2003, de 30 de enero", cit., págs. 105 y 106, con mención de la doctrina jurisprudencial elaborada al respecto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife)

Ahora bien, la relevancia de dicha franquicia como componente esencial del Régimen Económico y Fiscal de Canarias ha sido relativizada en recientes sentencias del Tribunal Constitucional (TC) en las que dicho Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la misma, así como sobre el gravamen por impuestos estatales indirectos del consumo en Canarias en la fase minorista. El TC, en sus sentencias 16/2003¹², declara que la exención en la fase minorista no es consustancial a aquélla y afirma, específicamente para el Impuesto Especial sobre Medios del Transporte (IMT), *la viabilidad de la aplicación en Canarias de impuestos estatales sobre consumos específicos en su fase minorista* (FJ 7). Respecto del IGIC, a la hora de examinar, en la sentencia 62/2003, FJ 4, su normativa y contestando a las observaciones realizadas por el órgano judicial planteante de la cuestión de inconstitucionalidad de que el impuesto general indirecto canario vulnera la franquicia sobre el consumo, al constituir un impuesto estatal indirecto que grava el mismo en fase minorista, el TC ratifica la viabilidad del gravamen de dicha fase, reproduciendo, en el tercer párrafo del fundamento cuarto, lo declarado en la sentencia 16/2003 respecto del Impuesto Especial sobre Medios de Transporte, antes reproducido, y añadiendo,

do, sorprendentemente, *“que es, justamente, el caso del impuesto general indirecto canario”*.

Obviamente, el IGIC no es, como afirma el TC, un impuesto sobre consumos específicos sino un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y, por tanto, de una naturaleza distinta al IMT, con una trascendencia económica sobre el consumo muy superior a aquél, consecuencia de ese carácter general. Podría cuestionarse si este manifiesto error del TC sobre la naturaleza del impuesto, contemplado en su sentencia, pudiera implicar consecuencias relevantes en su pronunciamiento sobre las cuestiones que le fueron planteadas, pero mucho nos tememos que, desde el prisma del diferencial fiscal con que el Alto Tribunal contempla - utilizando sus mismas palabras - las franquicias fiscales al consumo y no una pretendida franquicia fiscal en singular, es decir, global sobre el consumo, el error denunciado carezca de excesiva relevancia.

Precisamente, es de destacar que la exención en la fase minorista, a la que el TC parece quitar relieve como manifestación concreta de la franquicia fiscal al consumo¹³, se utiliza por éste, sin embargo, en el fundamento quinto de la sentencia

¹² Cf. el nº 4 de Hacienda Canaria, monográfico sobre esta sentencia y por su relación con el objeto de este trabajo, además del “comentario” de López Tejera citado, las colaboraciones de J. Álvarez Hernández, “La franquicia fiscal sobre el consumo en la STC 16/2003, de 30 de enero”, págs. 136 y ss. y de S. Mauricio Subirana, “La franquicia fiscal sobre el consumo en Canarias: Crónica de una muerte anunciada”, págs. 156 y ss.

¹³ En este sentido y además de lo expuesto, puede apreciarse cómo en el fundamento sexto, *in fine*, el TC asume la posición en el proceso del Fiscal General del Estado y del Abogado del Estado, *“para quienes el impuesto general indirecto canario no vulnera el régimen económico y fiscal al que alude la disposición adicional tercera de la Constitución por el solo hecho de tratarse parcialmente de un impuesto indirecto sobre el consumo en fase minorista, dado que ni la citada disposición constitucional, ni el art. 46 EACan impiden el establecimiento en la Comunidad Autónoma de impuestos indirectos como el impugnado”*. La palabra destacada en negrita, unida a la asimilación del IGIC con el IMT recogida en el fundamento cuarto, siembra la duda sobre la clara comprensión por el TC de la naturaleza del IGIC.

62/2003, junto con otras características del IGIC, para acreditar o justificar el diferencial fiscal de tributación respecto del resto del territorio nacional. Es, por tanto, en ese apoyo argumental a su tesis sobre la esencia del REF - que centra en el resultado que tradicionalmente ha producido el mismo, el diferencial fiscal, más que en las instituciones que lo han hecho posible - en la única en la que el TC parece conceder cierta relevancia a la exención del IGIC en la fase minorista. Todo lo anterior contribuye a que podamos calificar la STC 62/2003, al igual que lo ha hecho un destacado autor respecto de la STC 62/2003, de *muy poco convincente, además de fuente de vacilaciones para el futuro de nuestras especialidades fiscales*¹⁴.

Desde la otra perspectiva apuntada al comienzo de este apartado, es decir, desde el punto de vista de las dificultades técnicas para la efectividad de un impuesto tipo sobre el valor añadido en la fase minorista, el fundamento de la exención en dicha fase del IGIC puede relacionarse con la estructura multifásica de un impuesto de esas características, en el sentido de que, ante las dudas en torno a si un impuesto sobre el valor añadido puede administrarse eficientemente en la fase de venta al por menor, la opinión de la doctrina es que no ha de quedar esta fase excluida del impuesto. En

otro caso, cabe adoptar varias soluciones subsidiarias: a) limitar el impuesto a las fases de fabricación y venta al por mayor, b) ceñir el ámbito del impuesto a las referidas fases, pero exigir, además, un impuesto monofase sobre los detallistas y c) exigirlo en todas las fases, pero estableciendo un régimen especial para los minoristas¹⁵.

Por ello, se ha afirmado¹⁶ que "En Canarias, igual que ocurrió en la Península con la aplicación del IVA estatal, la aplicación integral del IGIC en todas sus fases (fabricación, mayorista, minorista) parece de difícil aplicación inmediata e, incluso, me atrevo a vaticinar, en un futuro más o menos lejano. Por ello, en la Ley 20/1991 de las diversas soluciones que teóricamente se disponían para estructurar el IGIC como un impuesto sobre el valor añadido, se ha optado por la primera de las señaladas, me imagino, por los inconvenientes de gestión que seguramente planteaban las otras soluciones". De esta manera, en nuestro criterio, la coincidencia del respeto a la franquicia fiscal al consumo, por un lado, junto con las dificultades de gestión del impuesto en el sector minorista, por otro, constituyen, seguramente, el fundamento de la exención de las operaciones propias del comercio minorista en el IGIC, mientras que, en la Península y en Baleares, dichas dificultades¹⁷ determinaron para el legislador la opción

¹⁴F. Clavijo Hernández, "Un comentario de urgencia a la STC de 30 de enero de 2003", en *Hacienda Canaria*, nº 4, vol. 2 (2003), pág. 150

¹⁵F. Clavijo Hernández, *La modificación del régimen fiscal de Canarias en La reforma del régimen económico-fiscal de Canarias*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 151, con mención de Soto Guinda, autor de una de las primeras obras realizadas en España sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁶F. Clavijo Hernández, *La modificación del régimen fiscal de Canarias en La reforma del régimen económico-fiscal de Canarias*, cit., pág. 151.

¹⁷F. Alonso Fernández, "Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el Valor Añadido", cit., pág. 3.

por la aplicación de la tercera de las soluciones antes recogidas, es decir, la aplicación del IVA al sector minorista mediante un régimen especial, hoy representado, en exclusiva, por el recargo de equivalencia que se regula en los artículos 148 y siguientes de la Ley 37/1992.

Dos observaciones deben realizarse, no obstante, a este respecto: en primer lugar, que en el ámbito del IVA quedan excluidas del régimen especial del recargo de equivalencia las personas jurídicas, por entender que tal exclusión es coherente con el fundamento del régimen, encaminado a dar una solución sencilla a los problemas que genera, para los empresarios individuales o asimilados, la gestión del impuesto en el régimen general, al carecer de una adecuada infraestructura administrativa, así como para la Administración tributaria, el control del sector dada su atomización, circunstancias que no concurren en los sujetos pasivos/personas jurídicas al tratarse de un colectivo supuestamente menos numeroso y al que se le exige, por nuestro ordenamiento tributario, un mayor rigor en el cumplimiento de sus deberes de índole formal¹⁸. Sin embargo, en el ámbito del IGIC, en el que concurren similares circunstancias en cuanto a los empresarios, personas físicas y jurídicas, el legislador no excluye del concepto de comerciante minorista y, por tanto, de la exención y del recargo minorista, a las personas jurídicas, lo que nos mueve a pensar en la mayor importancia que tiene, en cuanto al funda-

mento de la exención en la venta al por menor, la mencionada consideración de aquélla como una especificación de la tradicional franquicia fiscal al consumo.

En segundo lugar, debe reseñarse que, tras la implantación por el Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de mayo, de un recargo a los comerciantes minoristas importadores, la solución final adoptada en el IGIC, del elenco de soluciones teóricas apuntadas más arriba para el supuesto de administración ineficiente de un impuesto sobre el valor añadido en la fase minorista, se aproxima más a la segunda, esto es, la limitación del impuesto a las fases de fabricación y venta al por mayor, exigiendo, además, un impuesto monofásico sobre los detallistas importadores.

B) CONTENIDO

El ámbito de la exención comprende solamente las entregas de bienes propios de su actividad que realicen los comerciantes minoristas, quedando excluidas y, por tanto, sujetas y no exentas, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen al margen de la mencionada actividad comercial (Artículo 10.1.27, primer y segundo párrafo, de la Ley 20/1991)

Al regular la exención de las entregas de bienes de los comerciantes minoristas, la norma (tercer párrafo del apartado 27, introducida por el Real Decreto-Ley 7/1993) hace referencia a la compatibilidad

¹⁸F. Alonso Fernández, “Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, cit., pág. 13.

de la exención con el recargo exigible a la importación de bienes por los comerciantes minoristas. Desde un punto de vista lógico-formal, la presencia de la referencia al recargo a la importación de bienes en una norma dedicada a la exención en las entregas de bienes no aparece muy justificada, puesto que se trata de dos operaciones: entrega de bienes e importación, claramente diferenciadas, tanto por su contenido como por sus efectos, pero el nexo de unión entre ambas lo constituye, sin duda, la condición de minorista del sujeto que las realiza, por lo que, en definitiva, nos remitimos a lo antes expuesto sobre la materia integrante del régimen especial de los comerciantes minoristas y la deficiente sistemática seguida en cuanto a su regulación en la Ley 20/1991.

C) LA EXENCIÓN DEL MARGEN MINORISTA EN LAS VENTAS QUE SE REALICEN DIRECTAMENTE A CONSUMIDORES FINALES POR OTROS SUJETOS PASIVOS QUE REALICEN UNA ACTIVIDAD COMERCIAL

En el cuarto párrafo del apartado 27, se declara la exención de la parte de la base imponible que corresponda al margen minorista en las entregas de bienes muebles o semovientes por otros sujetos pasivos que realicen una actividad comercial (fabricantes, mayoristas), cuando los destinatarios de tales entregas no tengan la condición de empresarios o profesionales o los bienes adquiridos por ellos no estén relacionados con el ejercicio de esas actividades.

Ciertamente, aquí, el **fundamento** de la exención pierde ese carácter mixto

a que antes nos referíamos en relación con los comerciantes minoristas, constituido, de un lado, por las dificultades en la gestión del impuesto, sobre todo, en el caso de las personas físicas, y, de otro, por el respeto a la franquicia fiscal al consumo, para centrarse, únicamente, en este último motivo, ya que, en definitiva, estamos ante sectores, como el de fabricantes o mayoristas, en los que las dificultades de gestión del tributo no pueden considerarse de la misma relevancia que las del sector de los minoristas, personas físicas. Cabe deducir, por tanto, que aquí el legislador quiso ser consecuente y respetuoso con la denominada *franquicia fiscal al consumo en sentido estricto*, franquicia a la que parece referirse en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 7/1993, cuando alude, de manera no muy concreta, a la necesidad "de ajustes para acomodarlos a los principios esenciales del REF". En cualquier caso, quizás, habría que tener en cuenta, asimismo, como justificación de esta exención parcial la introducción, por la citada norma, del gravamen a la importación directa por los detallistas, gravamen que, teóricamente, recae sobre el margen mayorista en la posterior venta a realizar por aquéllos, circunstancia ésta que, desde el punto de vista de la coherencia en la imposición sobre los márgenes comerciales, puede haber influido en la correlativa exención del margen minorista en las ventas a consumidores finales por fabricantes y mayoristas.

En lo que se refiere al **contenido**, la exención se limita a la parte de la base im-

ponible de las entregas de bienes 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, establece la norma, 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. Por precio medio de venta, hay que considerar, de acuerdo con el artículo 11.27 del Real Decreto 2.538/1994, *“el precio medio ponderado en el año natural inmediatamente anterior”*.

Desde un punto de vista técnico tributario, esta exención parcial se configura como una reducción en la base imponible del IGIC y, en la distinción entre exenciones plenas y no plenas, característica de los impuestos sobre el valor añadido, según otorgue o no el derecho a la deducción del impuesto soportado, la doctrina administrativa ha calificado la misma como exención no plena que, en consecuencia, da lugar a la aparición de la regla de prorata¹⁹.

La remisión, para cuantificar la reducción de la base, al precio medio de venta de las entregas a minoristas es, a pesar de su lógica, uno de los principales escollos que plantea la aplicación de este beneficio fiscal, de modo que, ante su ausencia, la doctrina administrativa se ha decantado por admitir, como tal, el mero cálculo hipotético del posible precio de venta a un comerciante minorista²⁰. En cualquier caso, la utilización de

magnitudes tan imprecisas para cuantificar una reducción en la base imponible no deja de sorprender, desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica que impone dotar a las normas del mayor grado de certeza posible. En el caso simétrico del gravamen del margen mayorista en las importaciones por los comerciantes minoristas, tal imprecisión no se produce por cuanto esa magnitud es la finalidad teórica que se quiere gravar, pero no la que se tiene en cuenta para cuantificar el recargo minorista, como tendremos ocasión de examinar.

Finalmente, en este punto, debemos consignar que las diferencias entre la exención que se regula en los dos primeros párrafos del 10.1.27 y ésta, de la que nos ocupamos ahora, contenida en el cuarto párrafo de ese mismo apartado, radican tanto en su ámbito subjetivo, comerciantes minoristas y otros sujetos que realicen una actividad comercial (fabricantes, mayoristas) respectivamente, como en su ámbito material, exención total en el primer caso y parcial en el segundo.

IV. EL RECARGO A LA IMPORTACIÓN DE BIENES POR LOS COMERCIANTES MINORISTAS

A) ANTECEDENTES

La excepción a la exención en las entregas de bienes por los comerciantes minoristas que se contenía en la primitiva redacción del art. 10.1.27 de la Ley 20/1991 y cuyo te-

¹⁹ Consulta de la DGT 7-03/04/95.

²⁰ Consulta de la DGT 7-11/02/98.

nor literal era: “*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*”, implicaba que no estaban exentas del impuesto las ventas al por menor efectuadas por quienes importaban esos mismos bienes²¹. El resultado fue una serie de consecuencias negativas. Desde la perspectiva de los sujetos pasivos, significaba que “el minorista que a la vez importaba estaba realizando, al mismo tiempo, operaciones exentas y operaciones sujetas (la importación), lo que implicaba una compleja infraestructura no sólo administrativa a la que el pequeño comerciante de las islas no estaba acostumbrado, sino, también, al nivel de existencias, teniendo que diferenciar el género importado del género comprado a un mayorista para su posterior reventa”²². Desde el punto de vista de la Administración Tributaria, se complicaba de forma espectacular la gestión del impuesto, aumentando, de forma considerable, el número de sujetos pasivos con obligación de liquidar e, incluso, para los adquirentes de los bienes, se producía una gran inseguridad jurídica, en cuanto la repercusión se derivaba de un hecho no apreciable por ellos²³.

Se originó, por tanto, “una situación bastante compleja y confusa puesto que el legislador se había olvidado de la peculiar situación geográfica de Canarias. No se puede ignorar que el ámbito territorial al que se aplica este impuesto está constituido por islas y donde un porcentaje muy elevado de la totalidad de los productos que se consumen o utilizan en las mismas es importado”²⁴.

Por ese motivo, se promulga, pocos meses después de la entrada en vigor de la Ley 20/1991, el Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de mayo, que, entre otras medidas, establece, dentro de los regímenes especiales del impuesto, el denominado régimen especial de los comerciantes minoristas, consistente en un recargo a la importación “*por el margen mayorista que se incorpore en la venta posterior de tales bienes*”.

B) NATURALEZA

El artículo 58 bis de la Ley 20/1991, en la redacción introducida por el citado Real Decreto-Ley, emplea el término *recargo* para referirse a este gravamen sobre las importaciones realizadas por los comerciantes minoristas, seguramente, tomado del recargo de equivalencia vigente en el ámbito del IVA²⁵. Sin embargo, cabe desta-

²¹ Clavijo Hernández, *La modificación del régimen fiscal de Canarias en La reforma del régimen económico-fiscal de Canarias*, cit., pág. 151.

²² E. Martín Domínguez, *El comercio al por menor en el Régimen del IGIC en Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*, AEDAF, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 617.

²³ M. Álvarez Carmona, *Impuesto General Indirecto Canario*, Ediciones CEF, Madrid, 2002, pág. 234.

²⁴ E. Martín Domínguez, *El comercio al por menor en el Régimen del IGIC en Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*, cit., pág. 616.

²⁵ En la doctrina que ha estudiado el recargo minorista, encontramos, frecuentemente, referencias a las semejanzas con el recargo de equivalencia. Así, F. Clavijo Hernández, *El Impuesto General Indirecto Canario (Colección hojas intercambiables)*, Cit., pág. XIII-87, E. Martín Domínguez, cit., pág. 622, afirma que “*el legislador del Real Decreto 7/93 de 21 de Mayo regula un régimen especial para los comerciantes minoristas tomando como modelo el Régimen Especial del Recargo de Equivalencia...*”.

car que, así como en el *recargo de equivalencia*, la denominación aparece plenamente ajustada a las previsiones del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963 y, concretamente, con la figura recogida en la letra a, es decir, *los recargos exigibles legalmente sobre las bases*, toda vez que, de acuerdo con el artículo 160 de la Ley 37/1992, la base imponible del recargo de equivalencia es la misma que la del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el recargo minorista, tal coincidencia entre base de recargo y del IGIC a la importación no se produce, necesariamente, en todos los casos, como tendremos ocasión de comprobar posteriormente²⁶.

Más allá de los aspectos terminológicos, el gravamen del artículo 58 bis de la Ley 20/1991 tiene por finalidad, reconocida legalmente, *gravar el margen mayorista que se incorpore en la venta posterior de tales bienes*, de manera que se evite, según la doctrina administrativa, *colocar en mejor situación a aquellos comerciantes minoristas con capacidad suficiente para la importación de bienes evitando adquisiciones a mayoristas establecidos y, por tanto, minorando la carga fiscal soportada en sus adquisiciones*²⁷. El texto de la norma nos indica el desfase temporal entre el presupuesto de hecho del gravamen, la importación y el objeto del mismo: el margen mayorista incorporado en la venta posterior del producto importado; lo que nos lleva al examen de la articulación en-

tre esos dos momentos para comprobar que no existe, al menos, desde el punto de vista jurídico, toda vez que, como ha señalado la doctrina administrativa²⁸, el recargo en cuestión tiene la particularidad de no ser repercutible por el comerciante minorista a sus adquirentes y sí solamente recuperable vía precios. Esta situación hace que, desde el criterio de la Administración, se le haya considerado *una especie de pago adelantado de la cuota del IGIC interior, que habrá de devengarse en la entrega posterior del bien importado*²⁹, pago adelantado que, sin embargo, a diferencia de otros pagos a cuenta existentes en el sistema fiscal, se desconecta totalmente de la cuota teórica del IGIC que se devenga por la entrega posterior del bien importado, ya que, en los supuestos de exportación posterior, de devolución de los objetos de temporada no vendidos o, simplemente, de pérdida o robo del bien importado, no se genera el derecho a la devolución del recargo abonado, convirtiéndose, el minorista importador, forzosamente, en consumidor final de los objetos de su tráfico, justificándose ello, según el criterio de la Administración³⁰, en que *ya se entiende contemplada la deducción de las cuotas soportadas en el cálculo del recargo minorista*.

En nuestra opinión, la finalidad que se predica del recargo minorista no parece lograrse con la actual regulación de esta figura tributaria. La ausencia de conexión

²⁶ En la LGT de 2003, el artículo 58.2.d) mantiene la figura de los recargos sobre las bases o las cuotas.

²⁷ Consulta de la DGT 4-3-2002.

²⁸ Consulta de la DGT 7-04/11/93.

²⁹ Consulta de la DGT 7-23/07/96.

³⁰ Consulta de la DGT 3-20/01/94.

jurídica entre los momentos del devengo y aquél posterior en que se origina la magnitud que se quiere gravar – el margen mayorista - y la remisión de esa conexión a *circunstancias puramente económicas*, como es la posible traslación del recargo *vía precios* o el *cálculo del recargo minorista*, con la consiguiente ausencia de la devolución específica del recargo en los varios supuestos en que la posterior entrega del bien importado no se produce, plantea dudas sobre la *finalidad* del gravamen que se recoge en el art. 58 bis, 1, primer párrafo, de la Ley 20/1991.

Ciertamente, en el recargo de equivalencia, se produce la misma ausencia de mecanismos normativos del gravamen satisfecho que se han dejado mencionados para el recargo minorista³¹, sin embargo, concurre, en este último, una circunstancia diferenciadora de aquél y es la de operar única y exclusivamente como gravamen a la importación, lo que impone su examen desde la perspectiva del derecho comunitario. Desde este prisma, el recargo que nos ocupa ha sido calificado como un *gravamen interior*³², lo que implica, de una parte, su no consideración como una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana y, de otra, la sujeción sin exención de las entregas interiores de los bienes importados. Como quiera que tal sujeción sin exención no se produce, tras la reforma introducida por el Real Decreto-Ley 7/1993, se argumenta, para superar lo que

se califica de *contradicción* desde la Administración³³, que el recargo representa, como antes decíamos, 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, de manera que lo que queda exento es el margen minorista que se incluye en la contraprestación³⁴. Es, quizás, esa intención de reforzar la naturaleza del recargo que examinamos como un gravamen interior, huyendo de figuras, como la antes señalada, que pueden originar fricciones en el ámbito de la Unión Europea, la razón que, probablemente, explique la construcción teórica sobre la finalidad del recargo en cuestión; sin embargo, pensamos que, dadas las especiales características del recargo minorista a la importación que lo *diferencian claramente del modelo parcialmente seguido*, es decir, del recargo de equivalencia, habría que reforzar las notas que definen propiamente un gravamen interior, articulándolo jurídicamente como tal.

Finalmente, en este punto, hay que señalar las consecuencias negativas de carácter económico que se derivan de su consideración del pago adelantado del IGIC teórico que se devengaría en la posterior entrega de bienes y que consisten en las dificultades de tesorería que ello entraña para el comerciante minorista importador, dificultades atemperadas, sólo parcialmente, por la baja cuantía de los tipos

³¹F. Alonso Fernández, “Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, cit., págs. 10 y 11 y J. M. García-Agúndez Jiménez, “Cuando el minorista soporta definitivamente el IVA”, en *Impuestos*, nº 12 (1987), pág. 256 y ss.

³²Consultas de la DGT 7-04/11/93 y 7-23/0796.

³³Consultas de la DGT últimamente citadas.

³⁴Consultas de la DGT últimamente citadas.

del recargo, tipos de los que nos ocuparemos en el apartado siguiente.

C) ELEMENTOS ESENCIALES

El **presupuesto de hecho** del recargo viene representado por las importaciones de bienes sujetas y no exentas que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial, presupuesto que se completa, de forma negativa, con el mandato legal de que no estarán sujetas las importaciones de bienes de cualquier naturaleza realizadas por comerciantes minoristas que no sean objeto de comercio.

La **base imponible** del recargo la constituye la suma de la base imponible del Impuesto General Indirecto Canario que grave la importación de bienes más, en la actualidad, la cuota del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías (AIEM), en su caso. De esta forma y a diferencia de lo que sucede en el recargo de equivalencia y en el IVA, en el supuesto de las mercancías sujetas al AIEM, no se da la coincidencia de bases entre la correspondiente al IGIC a la importación y la del recargo minorista, coincidencia que se predica de esta categoría de recargos en el artículo 58.2.a de la LGT.

La magnitud que se toma como base del recargo parece, en cualquier caso, segura y fácil de conocer, a diferencia de lo que señalábamos anteriormente para la reducción de la base en el supuesto de la exención del margen minorista. Sin em-

bargo, en la perspectiva de la cuantificación del gravamen que examinamos, parece desprenderse del 58 bis. 2 que no constituye la base imponible el elemento central en el denominado cálculo del recargo minorista al que se alude, en varias contestaciones, a consultas por parte de la Administración. Si tenemos en cuenta que el recargo quiere gravar el margen mayorista en la posterior entrega del bien y, sin embargo, la base imponible coincide con la del IGIC a la importación, con la salvedad de los productos sometidos al AIEM, ello parece indicar que el verdadero elemento de cuantificación del tributo, el que fija o debe fijar, en realidad, el cálculo del recargo minorista atendiendo a la finalidad prevista en la Ley, viene representado, no por la base imponible, sino por **los tipos del recargo**.

Los tipos aparecen determinados en el número 3 del artículo 58 bis de la Ley 20/1991 y en la disposición adicional octava, en cuanto a las importaciones de labores del tabaco, y han seguido la evolución de los tipos impositivos del IGIC, permaneciendo constante la circunstancia de consistir en el diez por ciento del tipo reducido, incrementado y general, vigente en cada momento.

Como antes decíamos, la fijación de los tipos del recargo reviste la mayor importancia porque, en base a su cuantía, se justifica por la doctrina administrativa la no devolución del recargo en los bienes exportados o devueltos después de su importación³⁵ o, incluso, la no deducción de

³⁵ Consulta de la DGT 3-20/01/94

las cuotas soportadas en la importación de bienes que se van a utilizar en su actividad comercial³⁶, lo que nos lleva a resaltar la relevancia de la *memoria económica* de la norma que los establezca, en la que se deberá razonar o motivar la citada cuantía, teniendo en cuenta su finalidad expresa de gravar el *margen mayorista que se incorpore en la venta posterior del bien importado*. Mucho nos tememos que el carácter de Decreto-Ley de la norma que los fijó inicialmente – el Real Decreto-Ley 7/1993 – con las razones de urgencia que caracterizan a esta figura legislativa y su posterior fijación en un porcentaje constante de los tipos impositivos del IGIC – el diez por ciento –, no haya contribuido, precisamente, a la necesaria motivación en la determinación de los tipos del recargo y, en consecuencia, del denominado *cálculo del recargo minorista*, incidiéndose, tal vez, con ello, en lo que una prestigiosa doctrina ha calificado como de conducta *arbitraria del legislador*³⁷.

Debe reseñarse, además, la perplejidad que produce la consideración del legislador de que todas las mercancías importadas, por diversas que sean, tienen el *mismo margen mayorista* – magnitud que se quiere gravar –, ya que, en todos los su-

puestos, el margen mayorista se fija en el 10 %, cuando es conocido que los diversos sectores comerciales cuentan con márgenes medios que varían, en cada caso, en función de los márgenes propios de las mercancías vendidas. En el recargo de equivalencia, los valores añadidos estimados presuntivamente para la fase de comercio al por menor varían, al menos, entre las mercancías sometidas a los distintos tipos del IVA, cifrándose, en la actualidad, en el 10,39%, el 12,5%, el 44% y el 25%, respectivamente, según se trate de comercialización de bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco o de bienes sometidos a los tipos del 4%, 7% o del 16%³⁸. Se aprecian, en esta manera de fijar los tipos del recargo minorista, por tanto, serias deficiencias en el logro de aquella finalidad expresa atribuida al mismo en la norma: la imposición del margen mayorista que se incorpore a la venta posterior de los bienes.

En lo que respecta a la modificación de los tipos del recargo, la disposición adicional octava, dos, de la Ley 20/1991 habilita a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para realizarla, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 134.7 de la Constitución, *sin límite alguno*, a diferencia

³⁶ Consulta de la DGT 7-24/02/95.

³⁷ “Puesto que la norma opera una elección entre varias acciones posibles estableciendo cuál de ellas debe ser, es indispensable indicar y probar las razones en base a las cuales tal elección ha sido hecha y asume valor normativo. O sea, hay que justificar la norma mostrando que la elección no es arbitraria, sino que está fundada de un modo u otro, pero de forma convincente...En resumen: la obligatoriedad de la norma depende de la validez de su justificación; ésta, por tanto, es el fundamento de aquella”, S. Cotta en “Giustificazione e obbligatorietà delle norme”, citado por T-R. Fernández, en *De la arbitrariedad del legislador. Una crítica de la jurisprudencia constitucional*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 172. Fernández destaca, en su obra, entre otros aspectos, el carácter general del artículo 9.3, in fine de la Constitución y su singularidad en el Derecho Constitucional comparado, pág. 25 y ss.

³⁸ F. Alonso Fernández, “Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, cit., pág. 17.

de la habilitación que esta misma norma concede para la modificación de los tipos de gravamen del IGIC. En la práctica, el legislador de las referidas leyes ha optado, como ya hemos mencionado repetidamente, por fijar los nuevos tipos del recargo, en el diez por ciento de los tipos del IGIC vigentes en cada momento. La citada modificación de los tipos del recargo minorista deberá producirse, al igual que la de los tipos del IGIC, a iniciativa de la Comunidad Autónoma de Canarias, que deberá oír previamente a los Cabildos Insulares, lo que parece indicarnos que *la atribución del rendimiento del recargo, no prevista expresamente en el texto de la norma*, seguirá el destino establecido en el artículo 64 de la Ley 20/1991, es decir, el 50,35 por ciento a la Comunidad Autónoma de Canarias y el 49,65 a los Cabildos Insulares y Ayuntamientos.

D) ASPECTOS FORMALES

La **liquidación y el ingreso** del recargo, establece el artículo 58 bis. 4, se efectuarán junto con el IGIC que grave las importaciones de bienes, efectuadas por los comerciantes minoristas, y se ajustarán a las normas establecidas para la exacción de dicho impuesto. Esta vinculación entre la liquidación del IGIC y la del recargo a la importación se pone de manifiesto en la no sujeción expresa al recargo de las importaciones de bienes exentas del IGIC y la no sujeción tácita al recargo, por ausencia de tipo específico, en el caso de las importaciones de bienes gravadas con el tipo cero del IGIC.

En lo que se refiere a los **deberes tributarios de los sujetos pasivos** del recargo, han sido muy bien sistematizados por la doctrina³⁹ y sobresalen, entre ellos, los correspondientes a la iniciación y cese en este régimen, deberes que se regulan en el número 8 del artículo 58 bis. Su justificación radica en la necesidad de "realizar un ajuste del impuesto sobre las existencias importadas desde el día 1 de enero de 1993 (fecha de entrada en vigor del IGIC) en el momento del cambio con el objeto de equiparar a esos minoristas, en los casos de iniciación, con los otros sujetos al régimen especial y, en los supuestos de cese en el régimen especial, con los mayoristas que están sujetos al régimen general"⁴⁰.

En el caso de inicio en el régimen del recargo, el comerciante minorista debe presentar una declaración-liquidación e ingresar el importe resultante de aplicar, al valor de adquisición de las existencias importadas inventariadas (sin IGIC), los tipos del IGIC y del recargo vigentes en la fecha de iniciación, salvo que sus existencias procedentes de importación estén integradas, exclusivamente, por bienes que se hallen gravados en el IGIC al tipo cero o se encuentren exentas del impuesto en el momento de la iniciación.

En el supuesto de cese en el régimen del recargo, el ajuste del impuesto que se ha de realizar es la operación contraria: deducirse, como IGIC soportado, el IGIC y

³⁹ Cf. por todos F. Clavijo Hernández, *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., Comentarios, XIII-89 y ss.

⁴⁰ F. Clavijo Hernández, *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., Comentarios XIII-89.

el recargo que llevaban incorporadas las existencias y restarlo del IGIC que vaya repercutiendo de su actividad normal en las declaraciones-liquidaciones trimestrales que presente a lo largo del ejercicio, salvo que sus existencias procedentes de importación estén integradas, exclusivamente, por bienes que se hallen gravados en el IGIC al tipo cero o se encuentren exentas del impuesto.

En lo que respecta a la **deducibilidad del recargo** por los sujetos pasivos del IGIC que adquieran, posteriormente, los referidos bienes, ha de negarse tal posibilidad, por afirmarlo explícitamente el 58 bis.6, al referir la deducción a la cuota del IGIC, cuestión ésta que se comprueba empíricamente, toda vez que la carga impositiva implícita deducible (artículos 29.3 y 58 bis.6 de la Ley 20/1991) es exactamente la misma, tanto en el caso de que se haya adquirido a un comerciante minorista no importador, como si la adquisición se ha efectuado a un minorista importador, de donde cabe extraer que, de acuerdo con el texto del precepto, el recargo minorista no incrementa la carga impositiva implícita a deducir por los sujetos pasivos del IGIC. Esta circunstancia, idéntica a lo que ocurre con el recargo de equivalencia en el ámbito del IVA, debería, tal vez, reconsiderarse a la hora de reforzar su naturaleza de *gravamen interior*, y no de *exacción de efecto equivalente a los derechos de aduanas*, características que no concurren, como ya se ha dejado apuntado, en el recargo de equivalencia.

En esta perspectiva de no deducibilidad del recargo minorista por el adquirente de los bienes del sujeto pasivo del IGIC, carece de sentido, a nuestro juicio, la ubicación de la regla contenida en el número 6 de un precepto como el artículo 58 bis, dedicado a regular, específicamente, el recargo minorista, además de resultar contradictoria la presencia del referido mandato en el texto de la Ley 20/1991 con la remisión del artículo 29.3 a que *reglamentariamente* se regulará un procedimiento simplificado que permita determinar con facilidad la carga impositiva implícita reseñada⁴¹.

Asimismo, carece de sentido la referencia del número 5 del artículo 58 bis a la constancia por los comerciantes minoristas de su condición de tales en las facturas o documentos sustitutivos en los supuestos de *ventas posteriores de los bienes cuya importación haya estado gravada por el recargo*. Pensamos que tal constancia habrá de producirse por su condición de comerciante minorista y no por la de ser, al mismo tiempo, comerciante minorista importador, ya que el recargo correspondiente a esta última situación en nada afecta al sujeto adquirente de los bienes.

En definitiva, en nuestra opinión, se están confundiendo, en estos dos apartados del artículo 58 bis de la Ley 20/1991, los planos del comerciante minorista cuya entrega de bienes está exenta y el del comerciante minorista que, además de esa condición reúne la de ser importador de la

⁴¹ Tal incongruencia habrá que referirla, seguramente, a las modificaciones introducidas en el texto de la Ley 20/1991 por el Real Decreto-Ley 7/1993.

mercancía que vende y, por tanto, la de sujeto pasivo del recargo.

V. CONCLUSIONES

Primera.- De las dos razones destacadas para justificar la exención en las entregas de bienes por los minoristas: las dificultades técnicas que ofrece el sector y la franquicia fiscal al consumo, esta última es, a nuestro parecer, la de mayor relevancia, y, como muestra de ello, puede citarse el dato normativo de que las personas jurídicas que no ofrecen, supuestamente, aquellas dificultades, quedan igualmente incluidas en la exención.

Segunda.- La valoración que hace el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 62/2003, de la exención del IGIC en la fase minorista, se limita a la función de servir de apoyo a su tesis del *diferencial fiscal* canario como eje de las *franquicias fiscales al consumo*, pero sin un reconocimiento expreso ni de la *franquicia fiscal al consumo* ni de la exención en la fase minorista como integrante de la misma.

Tercera.- En la Sentencia 62/2003, el TC, al referirse en el fundamento cuarto a la viabilidad de la aplicación en Canarias de los impuestos estatales sobre consumos específicos en la fase minorista, identifica el IGIC con el Impuesto Especial sobre Medios de Transporte, cuando, obviamente, se trata de impuestos de distinta naturaleza. Las dudas fundadas sobre la comprensión, por el TC, de determinados aspectos del REF hacen extensibles a

esta sentencia las críticas doctrinales efectuadas respecto de la Sentencia 16/2003.

Cuarta.- La denominación legal de recargo que ostenta el gravamen a las importaciones efectuadas por minoristas no aparece, en todos los casos, ajustada a la definición de esta figura que proporciona el art. 58.2 de la LGT. En el caso de las mercancías sujetas al AIEM, el recargo cuenta con base imponible propia, no coincidente con la del IGIC a la importación.

Quinta.- El recargo a la importación minorista ofrece dificultades, desde el plano jurídico, para su calificación como *gravamen interior* y no como una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduanas, sin que la coincidencia de algunas de las facetas de su régimen jurídico con las del recargo de equivalencia añada algo en tal sentido, dada la diferente naturaleza y estructura de ambos recargos.

La no deducibilidad del recargo minorista por los sujetos pasivos del IGIC que adquieran, posteriormente, los referidos bienes no parece coherente con la naturaleza de *gravamen interior* que se predica del mismo.

Sexta.- El verdadero elemento de cuantificación del recargo a la importación minorista viene representado no por la base, sino por los tipos de gravamen.

Séptima.- En la determinación legal de la cuantía de los tipos del recargo minorista, tanto a través de la modificación la Ley 20/1991 por el Real Decreto-Ley

7/1993, como en las modificaciones posteriores de los mismos siguiendo las alteraciones en los tipos del IGIC, no parece haberse prestado, por el legislador, atención alguna a la motivación o explicación de aquella cuantía, pudiéndose plantear, por consiguiente, la inadecuación de tal conducta de uno de los *poderes públicos* al mandato de *prohibición de la arbitrariedad* contenido en el artículo 9.3 de la Constitución.

Octava.- La finalidad que persigue el recargo minorista, según el artículo 58 bis.1 de la Ley 20/1991, de gravar el margen mayorista en la posterior entrega del bien importado no parece alcanzarse adecuadamente con la presunción, que hace la norma, de fijar el mencionado margen en *todas las mercancías importadas, cualquiera que sea su clase*, en el 10 por 100.

Novena.- La atribución del rendimiento del recargo a la importación minorista no figura expresamente determinado en la norma, como sería deseable, desprendiéndose, de la disposición adicional octava dos, que es el mismo que el de las deudas tributarias del IGIC.

Décima.- La Ley 20/1991 ofrece, al regular el régimen especial de los comerciantes minoristas, importantes defectos de sistemática, no incluyendo, en el *Capítulo III*, dedicado a tal régimen, diferentes aspectos de la exención a los comerciantes minoristas e incluyendo, sin embargo, en el *artículo 58 bis*, dedicado, específicamente, al recargo por las importaciones minoristas, materias propias no de los sujetos importadores, sino de los comerciantes minoristas en general.