Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1886 (24/04/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.5º Ley 20/1991 Art. 28.4 Ley 20/1991 Art. 33.2 Ley 20/1991 Art. 35 Ley 20/1991 Art. 37.5 Ley 20/1991 Art. 40.1, 2 y 3 Ley 20/1991 Art. 42 Ley 20/1991 Art. 44.Dos.2º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante adquirió dos viviendas durante 2016 soportando las correspondientes cuotas del IGIC. Una de las viviendas la destinó a ser su residencia habitual no deduciendo la cuota del IGIC soportada, y la otra la afectó al alquiler vacacional desde el año de adquisición deduciendo la cuota soportada al tratarse de una operación sujeta y no exenta al IGIC.

La vivienda que hasta ahora ha sido su residencia habitual pretende afectarla a la actividad de alquiler vacacional y consulta sobre si, dado que la va a destinar a la realización de un servicio sujeto y no exento al IGIC, podrá ejercer el derecho a la deducción de la cuota soportada.

Por otra parte, la vivienda que hasta ahora ha estado afectada al alquiler vacacional pretende destinarla a constituir su residencia habitual y consulta si este hecho tiene efecto sobre la deducción efectuada en su día de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la vivienda.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- No puede ser objeto de deducción la cuota del IGIC soportada en la adquisición de una vivienda que inicialmente se destinó a constituir la residencia habitual de la persona física consultante y ahora se pretende afectar a la actividad económica de alquiler vacacional

- La afectación al uso particular de una vivienda que se encuentra afecta al desarrollo de la actividad de alquiler vacacional es una operación de autoconsumo no sujeta al IGIC. Dicha operación de autoconsumo no tendría incidencia en la prorrata ni supondría la transmisión de un bien de inversión durante el período de regularización, pero sí la alteración del principio del destino previsible lo que implicaría la obligación de rectificación de la cuota indebidamente deducida.

La persona física consultante estaría obligada a presentar una autoliquidación rectificativa de la autoliquidación en la que ejerció la indebida deducción, aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Dado el carácter de cuota no deducible, en el supuesto de que haya regularizado la cuota soportada en la adquisición de la vivienda de acuerdo con lo establecido en los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991, la persona física consultante estaría igualmente obligada a rectificar dichas regularizaciones en los términos previstos en el artículo 44 de la Ley 20/1991.

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

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante adquirió dos viviendas durante 2016 soportando las correspondientes cuotas del IGIC. Una de las viviendas la destinó a ser su residencia habitual no deduciendo la cuota del IGIC soportada, y la otra la afectó al alquiler vacacional desde el año de adquisición deduciendo la cuota soportada al tratarse de una operación sujeta y no exenta al IGIC.

La vivienda que hasta ahora ha sido su residencia habitual pretende afectarla a la actividad de alquiler vacacional y consulta sobre si, dado que la va a destinar a la realización de un servicio sujeto y no exento al IGIC, podrá ejercer el derecho a la deducción de la cuota soportada.

Por otra parte, la vivienda que hasta ahora ha estado afectada al alquiler vacacional pretende destinarla a constituir su residencia habitual y consulta si este hecho tiene efecto sobre la deducción efectuada en su día de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la vivienda.

SEGUNDO.- Respecto a la consulta relativa a la posibilidad de ejercer la deducción de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de una vivienda que se destinó inicialmente a ser la residencia habitual de la persona física consultante y que ahora pretende afectar a la actividad económica de alquiler vacacional, el artículo 28.4 de la Ley 20/1991 dispone:

> "*4. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades*."

El precepto citado es diáfano respecto a la situación planteada en la consulta: puesto que la intención de la persona física consultante fue la utilización de la vivienda adquirida como residencia habitual (habiéndose afectado realmente a tales fines particulares), no cabe deducir la cuota del IGIC soportada aunque se pretenda ahora la desafectación de los fines particulares y destinar la vivienda a su afectación a la actividad de alquiler vacacional sujeta y no exenta.

Corresponde ahora analizar la situación inversa planteada por la persona física consultante: si tiene o no efecto sobre la deducción efectuada en su día de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la vivienda que originariamente se afectó a la actividad de alquiler vacacional sujeta y no exenta del IGIC, y que ahora se pretende desafectar de dicha actividad empresarial para destinarla al uso particular de la persona física consultante.

La desafectación de un bien de la actividad empresarial o profesional para su afectación a fines particulares es calificada por el artículo 9.5º de la Ley 20/1991 como una operación de autoconsumo no sujeta al IGIC. En efecto, el citado precepto dispone:

> *"No están sujetas al Impuesto:*
>
> *(...)*

5º.- La aplicación, total o parcial, al uso particular del sujeto pasivo de bienes afectos a sus actividades empresariales o profesionales."

Partiendo que la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la vivienda ha sido objeto de deducción, la cuestión que corresponde examinar es si la aplicación (total conforme al texto de la consulta, aunque resulta indiferente que sea total o parcial) de la vivienda a fines particulares tiene implicación en el ejercicio del derecho a la deducción. Dicho de otro modo, debemos analizar las consecuencias en el ámbito de la deducción de una operación de autoconsumo prevista en el artículo 9.5º de la Ley 20/1991.

En primer lugar, veamos si esta operación de autoconsumo no sujeta supone la aplicación de la regla de la prorrata por parte de la persona física consultante.

El artículo 35 de la Ley 20/1991 dispone:

"La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho."

La operación de autoconsumo no sujeta recogida en el artículo 9.5º de la Ley 20/1991 no puede calificarse ni de entrega de bienes (no nos encontramos ante una transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, de acuerdo con el concepto general de entrega de bienes contenido en el artículo 6.1 de la Ley 20/1991) ni de operación asimilada a entrega de bienes (concepto que existe en el Impuesto sobre el Valor Añadido pero no en el IGIC), por lo que su realización no implicaría para el sujeto pasivo, en este caso la persona física consultante, la aplicación de la regla de la prorrata.

Las únicas operaciones no sujetas previstas en el artículo 9 que suponen la aplicación de la regla de la prorrata son las entregas de bienes o prestaciones de servicios a las que se refieren los apartados 8º, 9º y 10º del citado artículo 9, de ahí que el artículo 37.5 de la Ley 20/1991 establezca reglas de valoración de las citadas operaciones a los efectos de la determinación del porcentaje de deducción en relación a la prorrata general:

"*5. En las operaciones no sujetas integrables en el denominador de la prorrata se entenderá por importe total de operaciones:*

a) En las operaciones previstas en el número 8.º del artículo 9 de esta Ley, el valor de mercado de las mismas.
b) Sin perjuicio de lo establecido en el número 5 del artículo 28 de esta Ley, en las operaciones previstas en el número 9.º del artículo 9 de esta Ley, su coste presupuestario.
c) En las operaciones previstas en el número 10.º del artículo 9 de esta Ley, el valor asignado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."

Conforme al artículo 40.8 de la Ley 20/1991, la vivienda que la persona física consultante adquirió para su afectación inicial a la actividad de alquiler vacacional tiene la consideración, a efectos del IGIC, de bien de inversión.

El citado artículo 40.8 dispone:

"*8. A los efectos de este Impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.*"

Los números 1, 2 y 3 del artículo 40 de la Ley 20/1991 disponen:

"1. Los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes calificados como de inversión con arreglo a las normas aplicables a los bienes de otra naturaleza.

2. Sin embargo, las cuotas deducibles deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que se inicie la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de dichos bienes cuando, entre la prorrata definitiva correspondiente a cada uno de dichos años y la que prevaleció en el año que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos porcentuales. A los efectos de esta regularización, se considerará que no originan el derecho a deducir las operaciones realizadas por los sujetos pasivos que estén acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas en el seno de dicho régimen.
3. Tratándose de terrenos o edificaciones, la regularización se referirá a los nueve años siguientes a aquel en que tuvo lugar el comienzo de su utilización."

Conforme a lo establecido en los citados números del artículo 40, las cuotas soportadas y deducibles en la adquisición o importación de un bien de inversión deben ser objeto de un proceso de regularización.

El artículo 42 de la Ley 20/1991 regula las consecuencias de la transmisión del bien de inversión durante el período de regularización en los siguientes términos:

"*1. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización, ésta se realizará de una sola vez por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.*

A tal efecto, si la entrega estuviere sujeta al Impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.
No obstante, la diferencia resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no será deducible en cuanto exceda de la cuota repercutida al adquirente en la transmisión del bien a que se refiera.
Si la entrega resultase exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a

deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y los restantes hasta la expiración del período de regularización.
Se exceptúan de lo previsto en el párrafo anterior las entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción, a las que se aplicará la regla contenida en el párrafo 2º de este número 1 correspondiente a las entregas sujetas y no exentas. Las deducciones que procedan en este caso no podrán exceder de la cuota que, en el caso en que la operación no hubiese estado exenta o no sujeta, resultaría de aplicar el tipo vigente a la base imponible de las entregas o al valor interior de los bienes exportados o enviados a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea.
La regularización a que se refiere este artículo deberá practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrata.

2. Lo dispuesto en este artículo no será aplicable, en ningún caso, a las operaciones a que se refiere el artículo 9, apartado 1º, de esta Ley, quedando el adquirente subrogado en la posición del transmitente.

En este caso, la prorrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que faltan para terminar será la que corresponda al adquirente.
3. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación cuando los bienes de inversión se transmitan antes de su utilización por el sujeto pasivo."

En el supuesto objeto de consulta (cambio de afectación de un bien de actividades empresariales o profesionales a fines particulares) no estamos ante la transmisión del poder de disposición de un bien corporal (entrega de bienes), por lo que las consecuencias previstas en el artículo 42 no resultan aplicables al supuesto que nos ocupa.

El artículo 33.2 de la Ley 20/1991 recoge el principio general del destino previsible en los siguientes términos:

"Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.
No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación."

De acuerdo con este principio, un sujeto pasivo podrá ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en la adquisición o importación de un bien o servicio si prevé que éstos van a afectarse exclusivamente al ejercicio de una actividad empresarial o profesional y que, además, van a utilizarse en operaciones que dan derecho a deducir.

La persona física consultante dedujo la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la vivienda por entender que, primero, iba a afectarse exclusivamente a una actividad empresarial o profesional y que, segundo, daría derecho a la deducción, conforme a lo establecido en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991, por su utilización en un servicio de alquiler vacacional sujeto y no exento.

La alteración del principio del destino previsible obliga a la rectificación de la incorrecta deducción ejercida. Este es el supuesto planteado, pues existe una clara alteración del principio que nos ocupa: la vivienda adquirida se desafecta de la actividad de alquiler vacacional para su aplicación total al uso particular de la persona física consultante, por lo que éste deberá proceder a la rectificación de la cuota indebidamente deducida.

El artículo 44.Dos.2º de la Ley 20/1991 dispone:

"2.º Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.
Tratándose del supuesto previsto en el artículo 22 número 6 de esta Ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las causas de los números 4, 5 y 7 del artículo 22 de esta Ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas."

Puesto que no se trata de una rectificación de la deducción como consecuencia de una modificación de la base imponible (artículo 22 de la Ley 20/1991), ni la adquisición de la vivienda ha quedado sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras acciones de impugnación ejercitadas en el seno del concurso de acreedores, la rectificación de la deducción será operativa a través de la presentación de una autoliquidación rectificativa de la autoliquidación en la que la persona física consultante ejercitó la indebida deducción, aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La alteración del destino previsible que hemos analizado, implica que la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la vivienda debe calificarse de cuota no deducible.

El número 2 del artículo 40 contempla la regularización de las "*cuotas deducibles*" y puesto que no nos encontramos en el caso objeto de consulta ante una cuota no deducible no cabe proceso de regularización. Por ello, y en el supuesto que la persona física consultante haya procedido a regularizar la cuota soportada en la adquisición de la vivienda, deberá proceder a su rectificación en los términos previstos en el artículo 44 de la Ley 20/1991.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que

- No puede ser objeto de deducción la cuota del IGIC soportada en la adquisición de una vivienda que inicialmente se destinó a constituir la residencia habitual de la persona física consultante y ahora se pretende afectar a la actividad económica de alquiler vacacional

- La afectación al uso particular de una vivienda que se encuentra afecta al desarrollo de la actividad de alquiler vacacional es una operación de autoconsumo no sujeta al IGIC.

Dicha operación de autoconsumo no tendría incidencia en la prorrata ni supondría la transmisión de un bien de inversión durante el período de regularización, pero sí la alteración del principio del destino previsible lo que implicaría la obligación de rectificación de la cuota indebidamente deducida.

La persona física consultante estaría obligada a presentar una autoliquidación rectificativa de la autoliquidación en la que ejerció la indebida deducción, aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Dado el carácter de cuota no deducible, en el supuesto de que haya regularizado la cuota soportada en la adquisición de la vivienda de acuerdo con lo establecido en los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991, la persona física consultante estaría igualmente obligada a rectificar dichas regularizaciones en los términos previstos en el artículo 44 de la Ley 20/1991.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 24 de abril de 2018
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González