Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1460 (30/01/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 32 Ley 20/1991 Art. 33.3 y 4 Ley 20/1991 Art. 40 Ley 20/1991 Art. 41 Ley 20/1991 Art. 42 Ley 20/1991 Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante se benefició de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994) por la adquisición de un bien de inversión de carácter mobiliario. El bien de inversión adquirido entró en funcionamiento el mismo año de su adquisición y como consecuencia de la transmisión del bien antes del transcurso del plazo de cinco años, la entidad consultante, por su consideración de sustituto del sujeto pasivo, ha declarado e ingresado en el año 2011, a través de la autoliquidación ocasional, la cuota dejada de ingresar (22.680 €). La entrega del bien de inversión por parte de la entidad consultante estuvo sujeta y no exenta, repercutiendo un importe de 12.540 €.

Señala que los porcentajes de deducción el año en que adquirió el bien de inversión y los años posteriores han sido los siguientes:

Año 2008 (año de adquisición)	64 por 100
Año 2009	67 por 100
Año 2010	77 por 100
Año 2011 (año de la transmisión e ingreso de la cuota)	78 por 100

Consulta lo siguiente:

- La cuota que declara e ingresa un sustituto del sujeto pasivo por incumplimiento de los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994 ¿debe ser objeto de regularización conforme a lo previsto en el artículo 40 de la Ley 20/1991?

- Si existe regularización ¿cuál es el porcentaje base a considerar, el porcentaje de deducción definitivo del año en que se adquirió el bien de inversión, o el porcentaje de deducción definitivo del año en que se transmitió el bien?

- Con base en los datos facilitados, y si existe obligación de regularizar, podría determinarse el importe o importes de la regularización.

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta – Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

- En caso de regularización ¿En qué autoliquidación o autoliquidaciones deberá efectuarse la misma?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- El ingreso de forma voluntaria por parte del sustituto del sujeto pasivo o del importador de la cuota tributaria derivada del incumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 25 de la Ley 19/1994 para la aplicación de la exención en el IGIC por la adquisición o importación de un bien de inversión, supondrá la regularización de dicha cuota en los términos dispuestos en los artículos 40, 41 y 42 de la Ley 20/1991.

- El ingreso por parte del sustituto del sujeto pasivo o del importador de la cuota tributaria liquidada por la Administración por el incumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 25 de la Ley 19/1994 para la aplicación de la exención en el IGIC por la adquisición o importación de un bien de inversión, supondrá la regularización de dicha cuota en los términos dispuestos en los artículos 40, 41 y 42 de la Ley 20/1991, salvo que la conducta del sustituto del sujeto pasivo o del importador sea constitutiva de infracción tributaria.

- El porcentaje definitivo de deducción del año del ingreso por parte del sujeto pasivo de la cuota tributaria derivada del incumplimiento de las condiciones para la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, será el porcentaje de comparación con los porcentajes de deducción definitivo de los años integrantes del período de regularización.

- En el caso planteado, la regularización se realizará una sola vez teniendo en cuenta que la cuota ha sido soportada con posterioridad a la entrada en funcionamiento del bien de inversión y el bien de inversión ha sido transmitido durante el período de regularización.

- Conforme a los datos facilitados en el texto de la consulta, la entidad mercantil consultante tiene derecho a incrementar las deducciones en un importe de 2.494,80 €.

- La regularización única deberá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año en que se ingresó la cuota tributaria (2011) y año en que transmitió el bien de inversión.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación con el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante se benefició de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994) por la adquisición de un bien de inversión de carácter mobiliario. El bien de inversión adquirido entró en funcionamiento el mismo año de su adquisición y como consecuencia de la transmisión del bien antes del transcurso del plazo de cinco años, la entidad consultante, por su consideración de sustituto del sujeto pasivo, ha declarado e ingresado en el año 2011, a través de la autoliquidación ocasional, la cuota dejada de ingresar (22.680 €). La entrega del bien de inversión por parte de la entidad consultante estuvo sujeta y no exenta, repercutiendo un importe de 12.540 €.

Señala que los porcentajes de deducción el año en que adquirió el bien de inversión y los años posteriores han sido los siguientes:

Año 2008 (año de adquisición)	64 por 100
Año 2009	67 por 100
Año 2010	77 por 100
Año 2011 (año de la transmisión e ingreso de la cuota)	78 por 100

Consulta lo siguiente:

- La cuota que declara e ingresa un sustituto del sujeto pasivo por incumplimiento de los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994 ¿debe ser objeto de regularización conforme a lo previsto en el artículo 40 de la Ley 20/1991?

- Si existe regularización ¿cuál es el porcentaje base a considerar, el porcentaje de deducción definitivo del año en que se adquirió el bien de inversión, o el porcentaje de deducción definitivo del año en que se transmitió el bien?

- Con base en los datos facilitados, y si existe obligación de regularizar, podría determinarse el importe o importes de la regularización.

- En caso de regularización ¿En qué autoliquidación o autoliquidaciones deberá efectuarse la misma?

SEGUNDO.- Los números 1 y 2 del artículo 40 de la Ley 20/1991 disponen lo siguiente (el subrayado es nuestro):

> *"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."*

Se desprende del contenido de estos números, que la cuota soportada en la adquisición o importación de un bien de inversión siempre debe ser objeto de un proceso de regularización. La normativa de dicho proceso de regularización está contenida en el propio artículo 40 de la Ley 20/1991 y en los artículos 41 y 42 del mismo cuerpo legal. La única exigencia para que una cuota soportada en la adquisición o importación de un bien de inversión se integre en el proceso de regularización es que se trate de una cuota que pueda ser deducida, total o parcialmente, de poder ejercer el empresario o profesional el derecho a la deducción.

Pues bien, también debe ser objeto de regularización la cuota declarada e ingresada voluntariamente por el sustituto del sujeto pasivo o por el importador, en el supuesto de incumplimiento de las condiciones establecidas para la aplicación del beneficio fiscal aplicable a la entrega o importación de un bien de inversión previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Esta regularización también resulta aplicable si el ingreso de la cuota es como consecuencia de una liquidación de la Administración Tributaria Canaria derivada del desarrollo de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o de inspección, salvo que la conducta del sujeto pasivo, sea en calidad de sustituto o como importador, sea constitutiva de infracción tributaria. En este último supuesto, y dado que no es susceptible de deducción, la cuota soportada no puede ser objeto del proceso de regularización. Todo ello conforme a lo previsto en el apartado 8 de la Ley 19/1994 que dispone lo siguiente:

> *"8. No podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario liquidadas en el desarrollo de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o de inspección, cuando la conducta del sujeto pasivo sea constitutiva de infracción tributaria."*

TERCERO.- La segunda pregunta que realiza la entidad consultante, partiendo que en el supuesto planteado por la entidad consultante la cuota soportada debe ser objeto del proceso de regularización, es cuál es el porcentaje base a considerar, si el porcentaje de deducción definitivo

del año en que se adquirió el bien de inversión o el porcentaje de deducción definitivo del año en que se transmitió el bien.

El número 2 del artículo 40 de la Ley 20/1991 dispone (el subrayado es nuestro):

> *"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."*

Este precepto está previsto para la situación normal de una operación de adquisición o importación de un bien de inversión sujeta y no exenta, donde se debe comparar el porcentaje definitivo de deducción del año en que se adquirió o importó el bien de inversión y los porcentajes de deducción de los años que conforma el período de regularización. Sin embargo, la cuestión a decidir es cómo debe interpretarse la expresión "*prorrata definitiva en el año que se soportó la repercusión*" cuando nos encontramos ante un supuesto de incumplimiento de las condiciones para la efectividad del beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

La respuesta es el porcentaje de deducción definitivo correspondiente al año de nacimiento del derecho a la deducción de la cuota declarada por la entidad consultante; es decir, el porcentaje de deducción definitivo del año correspondiente al ingreso de dicha cuota, conforme a lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 20/1991:

> *"El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles.*
> *No obstante, en el supuesto de sustitución a que se refiere el apartado 6 del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el derecho a la deducción nace en el momento en que se ingrese la cuota."*

Debe tenerse en cuenta, además, que conforme a lo previsto en el artículo 33.3 de la Ley 20/1991, el porcentaje definitivo de deducción de las cuotas soportadas será el correspondiente al año en que haya nacido el derecho a la deducción (el subrayado es nuestro):

> *"3. El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiere transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. El porcentaje de deducción de las cuotas deducibles soportadas será el definitivo del año en que se haya producido el nacimiento del derecho a deducir de las citadas cuotas. (...)"*

Por último, también debe tenerse en cuenta la regulación de cuándo se entiende soportada las cuotas en el supuesto de sustitución del sujeto pasivo previsto en el artículo 25.6 de la Ley 20/1991, contenida en el número 4 del artículo 33 de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

> *"4. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles, así como la carga impositiva implícita en las adquisiciones a comerciantes minoristas, en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a deducir.*
> *Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.*
>
> *En el supuesto de sustitución a que se refiere el apartado 6 del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, las cuotas se entenderán soportadas en el momento en el que se ingresen."*

Por tanto, en el supuesto planteado el porcentaje de deducción definitivo de referencia será el correspondiente al 2011, año de ingreso de la cuota devengada por la adquisición del bien de inversión.

CUARTO.- Respecto a la tercera pregunta efectuada por la entidad consultante, para determinar la cuantía de la regularización debemos tener en cuenta lo siguiente:

- El bien de inversión se adquirió y entró en funcionamiento en el año 2008.

- El bien de inversión adquirido tiene naturaleza mobiliaria, por lo que el período de regularización comprende los cuatro años siguiente a la entrada en funcionamiento, es decir los años 2009, 2010, 2011 y 2012. Todo ello conforme a lo dispuesto en el artículo 40.2 de la Ley 20/1991.

- La cuota ingresada por la entidad mercantil consultante debe entenderse soportada con posterioridad al inicio de la entrada en funcionamiento del bien de inversión, conforme a lo previsto en el artículo 33.4 de la Ley 20/1991, por lo que resulta aplicable lo dispuesto en el número 4 del artículo 40 de la Ley 20/1991:

> *"4 La regularización de las cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas con posterioridad al inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión, deberá efectuarse al finalizar el año en que se soporten dichas cuotas con referencia a la fecha en que se hubieran producido las circunstancias indicadas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces."*

- El bien de inversión ha sido objeto de transmisión durante el período de regularización, por lo que resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley 20/1991:

"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.(...)"

- Puesto que la transmisión del bien de inversión por parte de la entidad mercantil consultante se ha producido durante el período de regularización (en el año 2011), y la cuota abonada por la entidad mercantil consultante se ha soportado con posterioridad al inicio de la entrada en funcionamiento del bien de inversión, la regularización debe efectuarse una sola vez teniendo en cuenta los años naturales siguiente desde la entrada en funcionamiento del bien de inversión (años 2009 y 2010) y el año en el que se transmitió el bien de inversión y el que falta del período de regularización (años 2011 y 2012).

- La regularización debe efectuarse a través del procedimiento previsto en el artículo 41 de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

"La regularización de las deducciones a que se refiere el artículo anterior se realizará del siguiente modo:
1º. Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que debe tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.

2º. Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.
3º. La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar."

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, procede calcular el importe de la regularización conforme a los datos facilitados por la entidad mercantil consultante:

Año 2009:

Procede la regularización puesto que el porcentaje de deducción definitivo del año 2009 (67 por 100) difiere en más de diez puntos porcentuales del porcentaje de deducción definitivo del año base de referencia año 2011 (78 por 100).

22.680 x 0,67 = 15.195,60

22.680 x 0,78 = 17.690,40

15.195,60 - 17.690,40 = 2.494,80

2.494,80 / 5 = 498,96

La entidad mercantil consultante tiene derecho a incrementar la deducción en un importe de 498,96 €.

Año 2010:

No procede la regularización puesto que el porcentaje de deducción definitivo del año 2010 (77 por 100) no difiere en más de diez puntos porcentuales del porcentaje de deducción definitivo del año base de referencia año 2011 (78 por 100).

Años 2011 y 2012:

Puesto que la entrega del bien de inversión por parte de la entidad mercantil consultante estuvo sujeta y no exenta al IGIC, se presume que se ha utilizado el bien de inversión exclusivamente en operaciones que dan derecho a la deducción, por lo que el porcentaje de referencia del año 2011 y el año 2012 es del 100 por 100. Este porcentaje se debe comparar con el porcentaje definitivo de deducción de la cuota tributaria ingresada por el sujeto pasivo (78 por 100). Dado que la diferencia es superior a diez puntos porcentuales procede la regularización.

22.680 x 1 = 22.680

22.680 x 0,78 = 17.690,40

22.680 - 17.690,40 = 4.989,60

4.989,60 / 5 = 997,92

997,92 x 2 (años 2011 y 2012) = 1.995,84

La entidad mercantil consultante tiene derecho a incrementar la deducción en un importe de 1.995,84 €. Debe tenerse en cuenta que el límite de esta deducción es la cuota tributaria devengada en la entrega del bien de inversión efectuada por la entidad mercantil consultante

(12.540 €). Puesto que el resultado de la regularización de los años 2011 y 2012 es inferior, procede el derecho a la deducción del importe de 1.995,84 €.

Teniendo en cuenta lo descrito, la entidad mercantil tiene derecho a incrementar el importe de la deducción en un importe de 2.494,80 €, resultado de la suma de 498,96 y 1.995,84.

QUINTO.- En cuanto a la última pregunta efectuada, en qué autoliquidación o autoliquidaciones deberá efectuarse la regularización, debe partirse del hecho que la cuota ha sido soportada con posterioridad a la entrada en funcionamiento del bien de inversión y éste ha sido transmitido durante el período de regularización, por lo que la regularización será única en el año de la transmisión (2011).

El número 5 del artículo 40 de la Ley 20/1991 dispone:

> *"5. Los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieran, salvo el supuesto mencionado en el número 4 del presente artículo, en el que deberá realizarse en el mismo año en que se soporten las cuotas repercutidas."*

Por todo ello, la regularización única debe efectuarse en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año 2011.

SEXTO. De acuerdo con todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos:

- El ingreso de forma voluntaria por parte del sustituto del sujeto pasivo o del importador de la cuota tributaria derivada del incumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 25 de la Ley 19/1994 para la aplicación de la exención en el IGIC por la adquisición o importación de un bien de inversión, supondrá la regularización de dicha cuota en los términos dispuestos en los artículos 40, 41 y 42 de la Ley 20/1991.

- El ingreso por parte del sustituto del sujeto pasivo o del importador de la cuota tributaria liquidada por la Administración por el incumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 25 de la Ley 19/1994 para la aplicación de la exención en el IGIC por la adquisición o importación de un bien de inversión, supondrá la regularización de dicha cuota en los términos dispuestos en los artículos 40, 41 y 42 de la Ley 20/1991, salvo que la conducta del sustituto del sujeto pasivo o del importador sea constitutiva de infracción tributaria.

- El porcentaje definitivo de deducción del año del ingreso por parte del sujeto pasivo de la cuota tributaria derivada del incumplimiento de las condiciones para la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, será el porcentaje de comparación con los porcentajes de deducción definitivo de los años integrantes del período de regularización.

- En el caso planteado, la regularización se realizará una sola vez teniendo en cuenta que la cuota ha sido soportada con posterioridad a la entrada en funcionamiento del bien de inversión y el bien de inversión ha sido transmitido durante el período de regularización.

- Conforme a los datos facilitados en el texto de la consulta, la entidad mercantil consultante tiene derecho a incrementar las deducciones en un importe de 2.494,80 €.

- La regularización única deberá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año en que se ingresó la cuota tributaria (2011) y año en que transmitió el bien de inversión.

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, 30 de enero de 2012
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván