CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1820 (24/04/17)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 44 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante aplica la regla de la prorrata general. Para la determinación del porcentaje de deducción definitivo del año anterior integró en el denominador de la fracción la entrega ocasional de un bien inmueble sujeta y exenta del IGIC. Ello determinó que en la última autoliquidación del año pasado declarará como cuotas deducibles un importe inferior al que tenía derecho, por lo que la cuota ingresada fue superior al que realmente tendría que haber abonado.

Consulta cuál es el procedimiento para rectificar al alza las cuotas deducidas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El artículo 44 de la Ley 20/1991 no contempla la rectificación al alza de las cuotas deducidas en el caso de incorrecta determinación del porcentaje de deducción, debiendo acudir el sujeto pasivo a la petición de rectificación de la autoliquidación, previsto en el artículo 120.3 de la LGT, en la que se ha ejercitado la deducción.

Cuando el sujeto pasivo haya aplicado un porcentaje de deducción superior al que legalmente corresponde y haya ejercitado el derecho a la deducción aplicando este incorrecto porcentaje, sí resulta aplicable el artículo 44 de la Ley 20/1991. El sujeto pasivo estaría obligado, en este caso, a presentar una autoliquidación complementaria a la autoliquidación en que ha ejercitado la indebida deducción.

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 adelante, 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 aplica la regla de la prorrata general. Para la determinación del porcentaje de deducción definitivo del año anterior integró en el denominador de la fracción la entrega ocasional de un bien inmueble sujeta y exenta del IGIC. Ello determinó que en la última autoliquidación del año pasado declarará como cuotas deducibles un importe inferior al que tenía derecho, por lo que la cuota ingresada fue superior al que realmente tendría que haber abonado.

Consulta cuál es el procedimiento para rectificar al alza las cuotas deducidas.

SEGUNDO.- Tal y como manifiesta la persona física consultante, en el cálculo del porcentaje de deducción, cuando se aplica la regla de la prorrata general, no se computa en ninguno de los términos de la fracción el importe correspondiente a las entregas de bienes inmuebles que constituyan operaciones ocasionales por no constituir una actividad empresarial típica del empresario, con independencia de que dicha entrega se encuentre exenta o no al IGIC; todo ello conforme a lo establecido en el artículo 37 de la Ley 20/1991, regulador de la regla de la prorrata general, que en su número 3, apartado 4º, dispone:

> *"3. Para la determinación de dicho porcentaje no se computará en ninguno de los términos de la relación:*
>
> *(...)*
>
> 4º.- El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional típica del sujeto pasivo.
> (...)"

Obviamente el cómputo incorrecto del importe de la entrega del bien inmueble exclusivamente en el denominador de la fracción, supuso para la persona física consultante que el porcentaje de deducción definitivo haya sido inferior a la que realmente le correspondía aplicar.

Este porcentaje de deducción incorrecto supuso, tal y como también expone la persona física consultante, que el importe de cuotas soportadas deducibles consignado en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año anterior fuera inferior al que realmente tenía derecho, por lo que el resultado a ingresar de la autoliquidación fue mayor del debido.

La cuestión que plantea es cuál es el procedimiento para rectificar al alza las cuotas deducidas.

El artículo 44 de la Ley 20/1991, regulador de la rectificación de deducciones, dispone en su número Uno lo siguiente:

> *"Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Dos de esta Ley.*
> *La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido."*

El artículo 20.Dos a que hace referencia el número Uno del artículo 44 de la Ley 20/1991 dispone:

"*Dos. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá realizarse de acuerdo con el siguiente procedimiento:*
1. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 22 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.
(...)"

El supuesto planteado por la persona física consultante no deriva de una rectificación de la repercusión, por lo que la mención al artículo 20.Dos que realiza el artículo 44 de la Ley 20/1991 no resulta aplicable al caso objeto de consulta.

Sí pareciera que resulta aplicable al supuesto planteado la expresión general de "*cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente"* contenida en el artículo 44.Uno de la Ley 20/1991, y puesto que se trata de una rectificación al alza del importe de las cuotas deducibles, el número Dos.1º del artículo 44 dispone:

> *"Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:*
>
> *1.º Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá 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 repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.*
> *Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivado por causa distinta de las previstas en el artículo 20.Dos de esta Ley, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas."*

Del análisis de este precepto se constata la necesidad de disponer por parte del sujeto pasivo con derecho a la rectificación al alza de la deducciones del documento justificativo del derecho a la deducción en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas. Puesto que el caso objeto de consulta no deriva de un problema de rectificación de cuotas inicialmente repercutidas, sino de una incorrecta determinación del porcentaje de deducción, parece evidente que no resulta de aplicación al supuesto planteado el artículo 44 de la Ley 20/1991.

La inaplicación del artículo 44 de la Ley 20/1991 al caso objeto de consulta, no implica que no exista mecanismo para corregir el error que ha supuesto para el sujeto pasivo ingresar más de lo que por aplicación de las reglas de liquidación del IGIC le corresponde.

En efecto, en el supuesto objeto de consulta y puesto que no resulta de aplicación el artículo 44 de la Ley 20/1991, el mecanismo para recuperar lo indebidamente ingresado es la petición de rectificación de la autoliquidación del último período de liquidación del año

anterior previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que dispone:

> "*3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.*
> *Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.*
> *Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.*"

El desarrollo reglamentario de este precepto legal se encuentra en los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el artículo único del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Aunque no ha sido objeto de consulta, hay que señalar que el artículo 44 de la Ley 20/1991 sí resulta de aplicación cuando el porcentaje de deducción haya sido determinado incorrectamente y haya supuesto una deducción de más de las cuotas soportadas. En efecto, el artículo 44.Dos.2º de la Ley 20/1991 dispone:

> "*Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma: (...)*
> *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. (...)"*

En este supuesto, el sujeto pasivo estaría obligado a presentar una autoliquidación complementaria a la autoliquidación en que ha ejercitado la indebida deducción, de acuerdo con el artículo 122.2 de la LGT que dispone:

> "*2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley. (...)"*

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que el artículo 44 de la Ley 20/1991 no contempla la rectificación al alza de las cuotas deducidas en el caso de incorrecta determinación del porcentaje de deducción, debiendo acudir el sujeto pasivo a la petición de rectificación de la autoliquidación, previsto en el artículo 120.3 de la LGT, en la que se ha ejercitado la deducción.

Cuando el sujeto pasivo haya aplicado un porcentaje de deducción superior al que legalmente corresponde y haya ejercitado el derecho a la deducción aplicando este incorrecto porcentaje, sí resulta aplicable el artículo 44 de la Ley 20/1991. El sujeto pasivo estaría obligado, en este caso, a presentar una autoliquidación complementaria a la autoliquidación en que ha ejercitado la indebida deducción.

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 2017
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo