Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2079 (20/09/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.5º Ley 20/1991 Art. 29.5, 6, 7 y 8 Ley 20/1991 Arts. 40, 41, 42 y 44 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física desarrolla, entre otras actividades empresariales o profesionales, la actividad de cesión temporal de uso de dos inmuebles en régimen de alquiler vacacional, estando dicho servicio sujeto y no exento al IGIC. Uno de los inmuebles fue adquirido hace 6 años y el otro, situado en otra isla, hace 12 años, soportando las correspondientes cuotas del IGIC que fueron deducidas en su totalidad.

La persona física siempre ha tenido derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas, por lo que en el proceso de regularización de las cuotas soportadas en la adquisición de los dos bienes inmuebles, por su consideración de bienes de inversión, no ha tenido obligación de efectuar ingresos complementarios.

Tiene la intención de desafectar los bienes inmuebles de la actividad empresarial para destinarlos a su uso particular, concretamente como vivienda habitual uno de los inmuebles y como segunda residencia el otro.

Consulta las consecuencias de la desafectación respecto al régimen de deducción, en concreto si supone o no la aplicación de la regla de la prorrata, si tiene o no consecuencia en el proceso de regularización de la cuota soportada en su adquisición, y si tiene o no que rectificar la deducción de cuotas teniendo en cuenta que hace más de cuatro años que se devengaron las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de los bienes inmuebles.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La desafectación para usos particulares de los inmuebles que se venían utilizando para el desarrollo de la actividad de alquiler vacacional, se configura como una operación de autoconsumo no sujeta al IGIC (artículo 9.5 de la Ley 20/1991) que no implica la aplicación de la regla de la prorrata; y si el sujeto pasivo viniese aplicando la misma, no se computaría en ninguno de los términos de la fracción para la determinación del porcentaje de deducción por no tratarse de una operación de entrega de bienes o prestación de servicios (artículo 37 de la Ley 20/1991).

- La desafectación para un uso particular de un bien de inversión durante el período de regularización, supone la pérdida del derecho a la deducción de la cuota soportada y la obligación, en su caso, de rectificar la cuota indebidamente deducida a través de la presentación de una autoliquidación rectificativa de la autoliquidación en la que el sujeto pasivo ejercitó la 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.

De acuerdo con ello, la desafectación de la vivienda, adquirida hace 6 años, de la actividad la actividad de alquiler vacacional, para su uso como residencia habitual del empresario individual, supone la imposibilidad de deducir la cuota del IGIC soportada en su adquisición y su rectificación en los términos señalados en el párrafo anterior, aunque hayan transcurrido más de 4 años desde el devengo de la cuota del IGIC correspondiente a la adquisición del bien inmueble, o 4 años desde el ejercicio material de deducción de la cuota soportada

- La desafectación para un uso particular de un bien de inversión transcurrido el período de regularización de la cuota deducible soportada en su adquisición, no tiene incidencia en el régimen de deducción de dicha cuota.

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.- Una persona física desarrolla, entre otras actividades empresariales o profesionales, la actividad de cesión temporal de uso de dos inmuebles en régimen de alquiler vacacional, estando dicho servicio sujeto y no exento al IGIC. Uno de los inmuebles fue adquirido hace 6 años y el otro, situado en otra isla, hace 12 años, soportando las correspondientes cuotas del IGIC que fueron deducidas en su totalidad.

La persona física siempre ha tenido derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas, por lo que en el proceso de regularización de las cuotas soportadas en la adquisición de los dos bienes inmuebles, por su consideración de bienes de inversión, no ha tenido obligación de efectuar ingresos complementarios.

Tiene la intención de desafectar los bienes inmuebles de la actividad empresarial para destinarlos a su uso particular, concretamente como vivienda habitual uno de los inmuebles y como segunda residencia el otro.

Consulta las consecuencias de la desafectación respecto al régimen de deducción, en concreto si supone o no la aplicación de la regla de la prorrata, si tiene o no consecuencia en el proceso de regularización de la cuota soportada en su adquisición, y si tiene o no que rectificar la deducción de cuotas teniendo en cuenta que hace más de cuatro años que se devengaron las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de los bienes inmuebles.

SEGUNDO.- En la consulta 1886 de 24 de abril de 2018 se planteó un supuesto similar, señalándose lo siguiente:

> *"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."

Derivado de lo expuesto en la citada consulta, se fijó el siguiente criterio:

"*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. "

TERCERO.- Hemos de partir del hecho de que, conforme a los razonamientos contenidos en la consulta que hemos reproducido en el apartado Segundo anterior, la desafectación para usos particulares de los inmuebles que se venían utilizando para el desarrollo de la actividad de alquiler vacacional, se configura como una operación de autoconsumo no sujeta al IGIC (artículo 9.5 de la Ley 20/1991) que no implica la aplicación de la regla de la prorrata; y si el sujeto pasivo viniese aplicando la misma, que no es el caso conforme a lo expuesto en su escrito de petición de emisión de consulta vinculante, no se computaría en ninguno de los términos de la fracción para la determinación del porcentaje de deducción, por no tratarse de una operación de entrega de bienes o prestación de servicios (artículo 37 de la Ley 20/1991).

El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC requiere el cumplimiento de un conjunto de requisitos subjetivos, objetivos, documentales y temporales.

Para la adecuada contestación a la presente consulta, nos detendremos a analizar uno de los requisitos objetivos, concretamente el denominado de la "relación directa" o de la "afectación" cuya regulación se encuentra recogida en los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991, que disponen lo siguiente:

> "*5. Los sujetos pasivos solo podrán deducir el Impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Esta condición deberá cumplirla también la carga impositiva implícita a que se refiere el número 3 anterior.*
>
> *6. Se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad.*
> *No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional:*
> *1º.- Los bienes que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.*
> *2º.- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.*
> *3º.- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.*
> *4º.- Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito, en los locales o instalaciones de la empresa, del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos.*
> *7. Se exceptúan de lo dispuesto en el número 6 anterior, apartados 1º, 2º y 4º, los bienes o servicios que se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.*
> *8. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad se entenderá producida la afectación por aquella parte de los mismos que se utilice realmente en la actividad de que se trate.*
> *En este sentido sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto.*
> *En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.*"

Este requisito conlleva una exigencia respecto a los bienes o servicios adquiridos o importados: deben estar directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, lo que implica una afectación exclusiva a su desarrollo. Dicho de otra manera,

no pueden deducirse cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios afectados por el sujeto pasivos a operaciones distintas de las gravadas.

La exigencia de este requisito se justifica en que el derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios solo debe corresponder al sujeto pasivo que no sea consumidor final, lo que implica que los bienes o servicios deben estar directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional desarrollada por el sujeto pasivo a través de su afectación exclusiva, no pudiéndose afectar a fines no empresariales o profesionales.

Manifestación clara de este requisito objetivo de la "relación directa" o de la "afectación", es el contenido del artículo 28.4 de la Ley 20/1991 que 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*."

Cuando el sujeto pasivo adquiera bienes o servicios para fines particulares, pero los utiliza posteriormente para fines empresariales o profesionales, no nace a su favor ningún derecho a deducir las cuotas soportadas, ni siquiera parcial, aunque con posterioridad decida destinarlos al desarrollo de la actividad.

La normativa exige una afectación exclusiva de los bienes o servicios adquiridos o importados a la realización de actividades económicas, pero no regula cuándo se entiende que existe afectación exclusiva, debiéndose entender como el uso efectivo del bien o servicio en el desarrollo de una actividad económica. Lo que sí efectúa la normativa, concretamente el número 6 del artículo 29 de la Ley 20/1991, es establecer una serie de supuestos, con efectos aclaratorios sin que se entienda que se trata de una relación cerrada, de no consideración de afectación exclusiva a una actividad empresarial o profesional:

> "*1º.- Los bienes que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.*
>
> *2º.- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.*
>
> *3º.- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.*
>
> *4º.- Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito, en los locales o instalaciones de la empresa, del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos."*

De la regulación de este requisito objetivo destaca su total rigidez en el impedimento del ejercicio de la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que no se afecten exclusivamente a la realización de actividades económicas; dicho de otro modo, la utilización de los mismos a fines no empresariales o profesionales, aunque sea de forma parcial, impide la deducción de las tales cuotas soportadas en cualquier proporción.

No obstante, existen dos supuestos de afectación parcial de un bien para uso no empresarial o profesional que no impide el ejercicio del derecho a la deducción:

- Cuando la utilización para necesidades privadas sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante (artículo 29.7 de la Ley 20/1991).

El artículo 60.7 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dicta normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, regula qué se entiende por utilización de forma accesoria y notoriamente irrelevante: los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados fundamentalmente para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional que se destinen al uso propio del sujeto pasivo, o de las personas que convivan con él, en días u horas inhábiles durante los cuales no continúe el ejercicio de dicha actividad.

En este caso, cabe incluso la deducción total de la cuota del IGIC soportada. Obviamente la deducción requiere el cumplimiento de los requisitos para el ejercicio de tal derecho, pero la utilización del bien adquirido o importado para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante no implica el incumplimiento del requisito objetivo de la "relación directa" o de la"afectación".

- Cuando el elemento patrimonial sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto (número 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991).

En este supuesto, cabe la deducción parcial de la cuota soportada aún no existiendo una afectación exclusiva del bien al desarrollo de una actividad económica. Al igual que hemos expresado anteriormente, en este caso no existe incumplimiento del requisito objetivo de la "relación directa" o de la "afectación".

Podemos concluir que el requisito de la "relación directa" o de la "afectación" se configura de forma estricta, en tanto indicativo del uso efectivo, presente o futuro, de los bienes o servicios adquiridos o importados en la actividad empresarial o profesional. En la medida en que tales bienes o servicios se utilicen para fines ajenos a la actividad económica, éstos no se pueden considerar afectos a la actividad por lo que no pueden ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en su adquisición o importación; todo ello, sin perjuicio de las excepciones señaladas anteriormente:

- Utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

- Elementos patrimoniales susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente.

Entremos a analizar la singularidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión.

El concepto de bien de inversión, a efectos del IGIC, se encuentra recogido en el artículo 40.8 de la Ley 20/1991:

"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."

De esta definición se pueden extraer los requisitos que deben concurrir para que un bien sea considerado de inversión:

- Solo pueden disponer de tal consideración los bienes corporales, sean muebles, inmuebles o semovientes.

- Han de estar destinados, de acuerdo con sus características y funciones, a ser utilizados como instrumentos de trabajo o medios de explotación, no teniendo tal consideración los calificados como existencias por estar destinados a su venta o comercialización.

- El período de tiempo durante el cual los bienes han de estar afectos a la actividad empresarial o profesional ha de ser superior a un año; es decir, deben tener una cierta vocación de permanencia. Ello no implica que para que un bien sea calificado de inversión se deba esperar más de un año de afectación real para verificar su condición de tal, basta que se adquiera o importe con esa intención; de este modo, el contenido del artículo 42 de la Ley 20/1991, regulador de las consecuencias de las transmisiones de bienes de inversión durante el período de regularización (al cual nos referiremos posteriormente), resulta aplicable incluso cuando los bienes de inversión son transmitidos antes de la utilización por el sujeto pasivo.

A estos requisitos hay que añadir uno cuantitativo previsto en la regulación negativa de la consideración de bien de inversión (artículo 40.9 de la Ley 20/1991): su valor de adquisición debe ser igual o superior a 3.005,06 euros.

Los bienes de inversión se distinguen, por tanto, por su carácter duradero y su valor, que hacen que su coste de adquisición no sea contabilizado como gasto corriente, sino amortizados en el curso de varios ejercicios.

Existen dos principios básicos respecto de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión que sean deducibles (este requisito de deducibilidad es vital para la resolución de la presente consulta, como veremos más adelante), a saber:

- Si cumplen los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción, pueden ser objeto de deducción como cualquier otra cuota del IGIC soportada en la adquisición de bienes o servicios corrientes (artículo 40.1 de la Ley 20/1991).

- Las cuotas soportadas deben ser objeto de un proceso de regularización durante, tratándose de bienes de naturaleza no inmobiliaria, 5 años naturales (el año de entrada en funcionamiento del bien de inversión y los 4 años siguientes); y tratándose de bienes inmuebles durante 10 años naturales (el año de entrada en funcionamiento del bien de inversión y los 9 años siguientes). Todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40.2 y 3 de la Ley 20/1991.

La cuota devengada en la adquisición o importación de un bien de inversión puede ser objeto de deducción en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en la que se entienda que ha sido soportada, o en las sucesivas autoliquidaciones de períodos de liquidaciones posteriores en tanto no haya transcurrido cuatro años desde el devengo de la cuota soportada. Ahora bien, dicha cuota soportada deducible, se ejercite o no la deducción, entra de forma obligatoria en un proceso de regularización prolongado: 5 y 10 años dependiendo de la naturaleza del bien de inversión.

Sin entrar en el examen en profundidad del proceso de regularización de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión, es conveniente señalar que la regularización tiene como finalidad ajustar la deducción de tales cuotas a la utilización efectiva que de dichos bienes se hace a lo largo de un determinado período de tiempo (5 años en caso de bienes muebles o semovientes, 10 años en caso de bienes inmuebles).

El proceso de regularización es obligatorio; únicamente no procede en los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión (artículo 40.7 de la Ley 20/1991). Incluso el proceso de regularización es obligatorio aunque el bien de inversión sea objeto de entrega durante el período de regularización (artículo 42 de la Ley 20/1991). En este supuesto, la regularización se anticipa al año de la entrega, de tal forma que se regulariza dicho año y los restantes que faltan para la finalización del período de regularización. Igualmente es obligatorio el proceso de regularización en el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, con la singularidad de que el adquirente se subroga en la posición del transmitente.

Dependiendo de la tributación de la operación de entrega del bien de inversión, se presume que éste se ha empleado o no exclusivamente (el año de la entrega y los restante hasta la finalización del período de regularización) en la realización de operaciones que originan o no el derecho a la deducción. Ello equivale a una presunción de afectación exclusiva a la actividad empresarial o profesional, dado que el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectó a la actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización.

En el supuesto objeto de consulta, uno de los inmuebles afectos a la actividad de alquiler vacacional se desafecta durante el periodo de regularización (a los 6 años) para uso personal del empresario individual. Esta circunstancia tiene su incidencia en el régimen de deducción, la cuestión es decidir cuál es dicha incidencia.

Estamos ante una operación de autoconsumo no sujeta al IGIC por aplicación del artículo 9.5º de la Ley 4/2012.

Como hemos indicado al comienzo de este apartado Tercero, el hecho de la desafectación (cambio de afectación de un bien de actividades empresariales o profesionales a fines particulares) no tiene incidencia ni supone la aplicación de la regla de la prorrata.

El artículo 42 de la Ley 20/1991, regulador de las consecuencias de la transmisión de bienes de inversión durante el período de regularización, dispone:

> *"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.

(...)"

Dado que no nos encontramos ante la transmisión del poder de disposición de un bien corporal (concepto de entrega de bienes, conforme al artículo 6.1 de la Ley 20/1991), no resultan aplicables las consecuencias previstas en el artículo 42, puesto que se refieren a entregas de bienes de inversión durante el período de regularización.

En la regulación del régimen de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión, se presume un período de utilización de los mismos de 5 años para los bienes muebles o semovientes y de 10 años para los inmuebles. El legislador podría atender a la vida útil del bien de inversión o al período de amortización, pero por seguridad jurídica y por razones de simplificación optó por presumir los períodos de utilización de 5 y 10 años citados. Durante estos períodos de utilización, debe existir una afectación exclusiva a la actividad empresarial o empresarial, siendo en este punto la regulación del IGIC muy restrictiva (a distinción de la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido), dado que solo se permite, como ya se ha reseñado anteriormente, dos excepciones derivadas de la normativa del requisito de la "relación directa " o de la "afectación exclusiva" de afectación a usos no empresariales o profesionales.

- Elementos patrimoniales susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente.

- Utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

Ninguna de las dos excepciones expuestas son aplicables al supuesto objeto de consulta.

La desafectación del bien inmueble para uso particular durante el período de regularización implica, por tanto, el incumplimiento del requisito objetivo de la "relación directa " o de la "afectación".

Íntimamente unido a este requisito se encuentra el del "destino previsible", regulado en el artículo 33.2 de la Ley 20/1991 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 de inversión sí prevé que éste va a afectarse exclusivamente al ejercicio de una actividad empresarial o profesional y que, además, va a utilizarse en operaciones que dan derecho a deducir total o parcialmente. Si la previsión de afectación no se cumple, debe rectificarse la indebida deducción, salvo que sea consecuencia de destrucción o pérdida por causas no imputables al sujeto pasivo.

Con base en el principio de "destino previsible", la persona física que soportó las cuotas del IGIC en la adquisición de los inmuebles que afectó a la actividad de alquiler vacacional sujeta y no exenta, dedujo tales cuotas por entender que se cumplirían los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción, entre ellos, que se utilizaría de forma exclusiva en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional durante el período de regularización de 10 años naturales.

La desafectación implicaría las consecuencias siguientes en el ámbito de la deducción:

- Que la cuota soportada en la adquisición del bien inversión no sea deducible.

Esto supone que no quepa aplicar el régimen de regularización, que exige que nos encontremos ante un cuota soportada en la adquisición o importación de bien de inversión deducible. El artículo 40.2 de la Ley 20/1991 dispone "*2. Sin embargo, las cuotas deducibles deberán regularizarse (...)*".

- En su caso, deberá ser objeto de rectificación los ingresos o deducciones complementarias derivadas del proceso de regularización.

En el supuesto objeto de consulta no cabe esta última consecuencia porque, conforme a lo manifestado en el escrito de petición de consulta presentado, nunca hubo entre el porcentaje de deducción definitivo del año de adquisición del bien de inversión, y los porcentajes definitivo de deducción de cada uno de los años naturales del período de regularización, una diferencia de más de 10 puntos porcentuales.

- La obligatoria rectificación de la deducción efectuada por la persona física de la cuota soportada en la adquisición del bien inmueble.

El artículo 44 de la Ley 20/1991 dispone:

"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.
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. 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 nos encontramos ante una rectificación de la deducción como consecuencia de una modificación de la base imponible (artículo 22 de la Ley 20/1991), ni la adquisición del bien inmueble 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 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.

Esta rectificación de la indebida deducción debe efectuarse aunque haya transcurrido más de 4 años desde el devengo de la cuota del IGIC correspondiente a la adquisición del bien inmueble, o 4 años desde el ejercicio material de deducción de la cuota soportada. La regulación de la minoración de la cuota inicialmente deducida, no establece límites temporales, a distinción de la rectificación que supongan un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas prevista en el artículo 44.Dos.1º de la Ley 20/1991.

Lo expresado hasta aquí resulta plenamente aplicable a la cuota soportada y deducida de la adquisición del bien inmueble hace 6 años, dentro del período de regularización, pero nunca a la cuota del IGIC soportada en la adquisición o importación de un bien de inversión cuando su desafectación para uso particular se produce con posterioridad al período de regularización, dado que éste es el ámbito temporal para determinar el plazo de afectación a la actividad empresarial o profesional de un bien de inversión. La desafectación con posterioridad al período de regularización no implica incumplimiento del requisito objetivo de la "relación directa" o de la "afectación".

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

- La desafectación para usos particulares de los inmuebles que se venían utilizando para el desarrollo de la actividad de alquiler vacacional, se configura como una operación de autoconsumo no sujeta al IGIC (artículo 9.5 de la Ley 20/1991) que no implica la aplicación de la regla de la prorrata; y si el sujeto pasivo viniese aplicando la misma, no se computaría en ninguno de los términos de la fracción para la determinación del porcentaje de deducción por no tratarse de una operación de entrega de bienes o prestación de servicios (artículo 37 de la Ley 20/1991).

- La desafectación para un uso particular de un bien de inversión durante el período de regularización, supone la pérdida del derecho a la deducción de la cuota soportada y la obligación, en su caso, de rectificar la cuota indebidamente deducida a través de la presentación de una autoliquidación rectificativa de la autoliquidación en la que el sujeto pasivo ejercitó la 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.

De acuerdo con ello, la desafectación de la vivienda, adquirida hace 6 años, de la actividad la actividad de alquiler vacacional, para su uso como residencia habitual del empresario individual, supone la imposibilidad de deducir la cuota del IGIC soportada en su adquisición y su rectificación en los términos señalados en el párrafo anterior, aunque hayan transcurrido más de 4 años desde el devengo de la cuota del IGIC correspondiente a la adquisición del bien inmueble, o 4 años desde el ejercicio material de deducción de la cuota soportada

- La desafectación para un uso particular de un bien de inversión transcurrido el período de regularización de la cuota deducible soportada en su adquisición, no tiene incidencia en el régimen de deducción de dicha cuota.

Conforme a ello, la desafectación de la vivienda, adquirida hace 12 años, de la actividad la actividad de alquiler vacacional, para su uso como segunda residencia del empresario individual, no supone la pérdida del derecho a la deducción de la cuota soportada en su adquisición.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 20 de septiembre de 2021
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García