Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1883 (10/05/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.4 Ley 20/1991 Art. 19.1.1º y 2º.g), segundo guión, Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4 Ley 20/1991 Art. 33.3 Ley 20/1991 Art. 59..1.f) y 3 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.22º y Cinco Ley 4/2012 Art. 2 bis. 1 Reglamento de gestión Art. 57.2.d) Reglamento de gestión Art. 58.1.a) y 3.b) Reglamento de gestión

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias y que tiene por objeto la compraventa de inmuebles, pretende adquirir edificaciones situadas en Canarias a otras entidades mercantiles establecidas en este territorio. Se trataría, en todo caso, de las segundas o ulteriores entregas de edificaciones a las que resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, lo que supondría que las transmisiones estarían sujetas, conforme al artículo 4.4 de la Ley 20/1991, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La pretensión de la entidad mercantil consultante es que las edificaciones adquiridas sean inmediatamente entregadas a otros empresarios o profesionales establecidos en Canarias y con derecho a la deducción, total o parcial, de las cuotas del IGIC soportadas, de tal manera que procediera la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

Se consulta si cabría aplicar la renuncia a la exención del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 a las adquisiciones de edificaciones por parte de la entidad mercantil consultante; caso de respuesta positiva, si se produciría la inversión del sujeto pasivo estando no establecida la entidad mercantil consultante y, en su caso, cómo declarar la cuota devengada. Por último, consulta si tendría derecho a la deducción o devolución de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de las edificaciones o en servicios que utilizaría en la realización de las entregas de las edificaciones previamente adquiridas y, en caso de respuesta positiva, cómo se ejercitaría la deducción o devolución.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias, cumpliría los requisitos de ser sujeto pasivo y tener derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada, por lo que cabría la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 respecto a las adquisiciones por parte de la misma de edificaciones. La renuncia a la exención supondría la

inversión de la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante, que estaría obligada a declarar las cuotas del IGIC devengadas a través de autoliquidaciones ocasionales (modelo 412).

- La inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 se aplicaría con independencia de que el empresario o profesional adquirente (o ente público o persona jurídica que no actúe como empresario o profesional adquirente) se encuentre o no establecido en Canarias.

- A través de las autoliquidaciones ocasionales la entidad mercantil consultante podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de edificaciones y de servicios que utilice en la realización de las entregas sujetas y no exentas de edificaciones.

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 entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias y que tiene por objeto la compraventa de inmuebles, pretende adquirir edificaciones situadas en Canarias a otras entidades mercantiles establecidas en este territorio. Se trataría, en todo caso, de las segundas o ulteriores entregas de edificaciones a las que resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, lo que supondría que las transmisiones estarían sujetas, conforme al artículo 4.4 de la Ley 20/1991, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La pretensión de la entidad mercantil consultante es que las edificaciones adquiridas sean inmediatamente entregadas a otros empresarios o profesionales establecidos en Canarias y con derecho a la deducción, total o parcial, de las cuotas del IGIC soportadas, de tal manera que procediera la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

Se consulta si cabría aplicar la renuncia a la exención del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 a las adquisiciones de edificaciones por parte de la entidad mercantil consultante; caso de respuesta positiva, si se produciría la inversión del sujeto pasivo estando no establecida la entidad mercantil consultante y, en su caso, cómo declarar la cuota devengada. Por último, consulta si tendría derecho a la deducción o devolución de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de las edificaciones o en servicios que utilizaría en la realización de las entregas de las edificaciones previamente adquiridas y, en caso de respuesta positiva, cómo se ejercitaría la deducción o devolución.

SEGUNDO.- El artículo 4.4 de la Ley 20/1991 dispone:

"*4. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 50.cinco de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales."

Por otra parte, el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

"U*no.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*

(...)

22º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

(...)"

Señala la entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias y que tiene por objeto social la compraventa de inmuebles, que pretende adquirir edificaciones situadas en Canarias a otras entidades mercantiles establecidas en el territorio de aplicación del IGIC y que, dado que se trataría, en todo caso, de la segunda u ulterior entrega de la edificación, dichas adquisiciones se encontrarían sujetas al IGIC pero exentas por aplicación del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012. Todo ello supondría que, conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, las adquisiciones que pretende efectuar la consultante tributarían por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), salvo que existiera la posibilidad de renuncia al citado supuesto de exención.

Por tanto, la cuestión a analizar es si resulta o no procedente la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 aplicable a las adquisiciones de edificaciones que realice la entidad mercantil consultante, que, como hemos dicho, no se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC.

La regulación de la renuncia a determinadas exenciones inmobiliarias se encuentra recogida en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, que dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Cinco.- Las exenciones relativas a los apartados 20º y 22º del apartado uno anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que origine el derecho a la deducción, y cumpla los siguientes requisitos:

a) Comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. Esta comunicación no será necesaria cuando el adquirente sea el sujeto pasivo por inversión.

b) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total

*o parcial del impuesto soportado por las adquisic*iones *de los correspondientes bienes inmuebles."*

La renuncia a la exención tiene por objeto evitar las distorsiones que las exenciones previstas en los números 20º y 22º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 producen en la cadena de deducciones, ya que estas no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes inmuebles, debiendo el adquirente soportar, además, el ITPAJD. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación. La opción de renunciar a la exención resulta así muy favorable para los sujetos adquirentes al sujetar la operación al IGIC, deducible total o parcialmente, y no a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, no deducible.

Para la resolución de la presente consulta resulta necesario destacar que para la aplicación de la renuncia, el adquirente (la entidad mercantil consultante) debe cumplir las siguientes condiciones:

a) Ser sujeto pasivo que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

Es indudable que la entidad mercantil consultante dispone de la condición de empresario o profesional y que actuaría en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales en la adquisiciones de las edificaciones. La cuestión es si dispone, además, de la consideración de sujeto pasivo.

El artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991 define, con carácter general, a los sujetos pasivos por operaciones interiores en los siguientes términos:

"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:
1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto."

La entidad mercantil consultante, que dispone de la condición de empresario o profesional, no es quien realiza las entregas de las edificaciones sujetas al IGIC, sino entidades mercantiles establecidas en Canarias. Por tanto, desde la perspectiva del artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991, la entidad mercantil consultante no dispone de la consideración de sujeto pasivo.

Ahora bien, el artículo 19.1.2º.g), segundo guión, de la Ley 20/1991 recoge una especialidad en la definición de sujeto pasivo en los siguientes términos:

"2º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

(...)

g) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)
– Las entregas exentas a que se refieren los números 20.º y 22.º del artículo 50.Uno de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...)"

Por principio general del Derecho la regla especial es preferente a la regla general.

En el caso de renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, recaería la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante, por tanto, se cumple, a juicio de este centro directivo, el requisito de tratarse de un sujeto pasivo que actúa en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Hay que aclarar que la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.g) de la Ley 20/1991 se produce aunque no se encuentre establecida en el territorio de aplicación del IGIC la entidad mercantil consultante.

Podría argumentarse que la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.g), segundo guión, de la Ley 20/1991 se produce como consecuencia de una previa renuncia a la exención, y que para cumplir el requisito que nos ocupa (ser sujeto pasivo) es necesario disponer con anterioridad a la renuncia de tal consideración, requisito que incumpliría la entidad mercantil consultante. De admitirse este argumento, supondría la imposibilidad de renuncia a la exención con la consecuencia que de ello derivaría: sujeción de las adquisiciones a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Esta interpretación restrictiva es contraria al fundamento de la renuncia que más arriba hemos expuesto, además de impedir, sin razón objetiva alguna, a los empresarios o profesionales no establecidos acceder al beneficio de la renuncia. Si el legislador hubiera deseado esta restricción así lo hubiera regulado expresamente.

Una interpretación restrictiva como la expuesta supondría, por ejemplo, que un empresario o profesional no establecido que adquiriese, como segunda o ulterior entrega, un local destinado a ser la sede de su establecimiento permanente donde desarrollaría operaciones con derecho a la deducción, en ningún caso se pudiese renunciar a la exención, por lo que la adquisición del local estaría sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, rompiendo la cadena de deducciones cuando el bien inmueble se utilizará en operaciones con derecho a la deducción.

Pero es que esta interpretación restrictiva no solo afectaría a todos los empresarios o profesionales no establecidos, sino también a los establecidos. Partamos del supuesto de una entidad mercantil que se constituye y pretende desarrollar una actividad manufacturera (de la que derivarían entregas de bienes sujetas y no exentas al IGIC) y adquiere, como segunda entrega de una edificación, una nave industrial para su reforma y afectación a la actividad fabril. Como desde la visión restrictiva se concluye que ha sido adquirida con anterioridad a su consideración como sujeto pasivo, no cabría la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, tributando por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD y rompiendo, igualmente, la cadena de deducciones cuando la nave industrial se utilizará en operaciones con derecho a la deducción.

Una interpretación restrictiva de la normativa de la renuncia a la exención que nos ocupa produciría situaciones no deseadas como las expuestas.

A todo ello hay que añadir un dato relevante: la letra a) del artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 exige un requisito formal, cual es la comunicación del transmitente al adquirente de la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. Ahora bien, dicho requisito formal no procede cuando el adquirente sea el sujeto pasivo por inversión, que es el supuesto objeto de consulta.

El apartado 1 del artículo 2.bis del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), dispone:

"1. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 44.bis de este Reglamento, en el supuesto que sean de aplicación las exenciones establecidas en los apartados 20º o 22º del artículo 50.uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas

administrativas y fiscales, o normas que la sustituyan, el empresario o profesional adquirente del bien inmueble a que se refiere el artículo 19, número 1, apartado 2º, letra g), segundo guión, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que la sustituya, deberá comunicar expresa y fehacientemente la renuncia al empresario o profesional transmitente.

El apartado 3 del artículo 44.bis del Reglamento de gestión que se menciona en el precepto, se refiere a la renuncia a las exenciones por operaciones intragrupo en el régimen especial del grupo de entidades; por tanto, nada que ver con la presente consulta.

Se deriva del artículo 2 bis.1 del Reglamento de gestión que es el empresario o profesional adquirente (la norma no se refiere al sujeto pasivo) el que deberá comunicar expresa y fehacientemente la renuncia al empresario o profesional transmitente. Es decir, que recae en el adquirente la decisión de constituirse en sujeto pasivo por inversión y estar, en caso de desear la renuncia, obligado a comunicar este hecho o bien de forma previa a la entrega o bien de forma simultánea a la entrega; en cualquier caso, en el momento del devengo de la entrega ya el sujeto pasivo sería la entidad mercantil consultante.

b) Tener derecho a efectuar la deducción total o parcial de la cuota del IGIC soportada a la adquisición de la edificación.

Partiendo que hemos determinado en la letra a) anterior que la entidad mercantil consultante tendría la consideración de sujeto pasivo a los efectos del artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, el artículo 28.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."

Los sujetos pasivos del IGIC, que tengan la consideración de empresarios o profesionales, podrán deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre y cuando se utilicen en operaciones que den derecho a la deducción conforme al artículo 29.4 de la Ley 20/1991 y además cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio de tal derecho.

El citado artículo 29.4 dispone:

"*4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario.

(...)"

En ningún caso los mencionados artículos 28.1 y 29.4 distinguen entre sujetos pasivos establecidos o no.

Expone la entidad mercantil consultante que las edificaciones que adquieran serán inmediatamente objeto de entrega a otros empresarios o profesionales establecidos en Canarias y con derecho a la deducción, total o parcial, de las cuotas del IGIC soportadas, de tal manera que procedería la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012. Por tanto, la entidad mercantil consultante utilizaría las edificaciones adquiridas en operaciones sujetas y no exentas al IGIC, lo que le permitiría deducir las cuotas del IGIC soportadas en tales adquisiciones. Se cumpliría, por tanto, el requisito de tener derecho a efectuar la deducción total o parcial de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de las edificaciones.

La entidad mercantil consultante cumpliría los requisitos de ser sujeto pasivo y tener derecho a la deducción, por lo cabría la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 respecto a las adquisiciones por parte de la misma de edificaciones.

Puesto que en las adquisiciones de edificaciones por parte de la entidad mercantil consultante cabe la renuncia a la exención invirtiéndose en la misma la condición de sujeto pasivo, consulta cómo declarar la cuota devengada.

El artículo 59.1.d) de la Ley 20/1991 dispone:

"*1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:*
(...)
f) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, así como una declaración-resumen anual, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente. En ningún caso esta obligación incumbirá a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas por las actividades comprendidas en dicho régimen."

El desarrollo reglamentario de esta obligación formal se encuentra recogido en el artículo 57 del Reglamento de gestión, y la letra d) de su apartado 2 dispone:

"*2. No están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:*

(...)

d) Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias."

Derivado de este precepto, no cabe la declaración de la cuota devengada a través de una autoliquidación periódica.

El artículo 59.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"3. Los sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicas deberán presentar una declaración-liquidación ocasional en el caso de estar obligados a declarar, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente.

El desarrollo reglamento de las autoliquidaciones ocasionales se encuentra recogido en el artículo 58 del Reglamento de gestión que dispone:

"1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:

a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario.

(...)

3. El período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse en la forma y plazos que se establecen a continuación:

a) La autoliquidación ocasional deberá ajustarse al modelo que apruebe el Consejero competente en materia tributaria.

b) El plazo de presentación de la autoliquidación ocasional será el de los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del período de liquidación mensual, salvo la correspondiente al último período de liquidación mensual del año, en cuyo caso la autoliquidación ocasional deberá presentarse en el mes de enero del año siguiente.

(...)"

Por tanto, la cuota del IGIC devengada deberá ser declarada por la entidad mercantil consultante, como sujeto pasivo por inversión, a través de la autoliquidación ocasional (modelo 412) correspondiente al período mensual en que se devengó la cuota del IGIC correspondiente a la adquisición de la edificación.

Por último, se consulta si tendría derecho a la deducción o devolución de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de las edificaciones o en servicios que se utilizan en la realización de las entregas de las edificaciones y, en caso de respuesta positiva, cómo lo ejercitaría.

En el análisis de los requisitos para la aplicación de la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, ya hemos determinado que la entidad mercantil consultante utilizaría las edificaciones adquiridas en la realización de operaciones con derecho a la deducción, entregas de bienes sujetas y no exentas del IGIC, al ser operativa la renuncia a la exención, por lo que tendría derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de tales edificaciones y en los servicios adquiridos que también se utilizasen en tales operaciones sujetas y no exentas.

La cuestión, por tanto, es determinar cómo se ejercita dicha deducción.

El artículo 33.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"*3. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera 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.*

(...)

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo."

Conforme a este precepto, los sujetos pasivos pueden ejercer el derecho a la deducción por dos vías:

- Con carácter general, a través de las autoliquidaciones.

- Con carácter excepcional, en las liquidaciones resultantes de un procedimiento de gestión o inspección tributaria.

Puesto que, como hemos reseñado anteriormente y de acuerdo con el artículo 57.2.d) del Reglamento de gestión, los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, no cabe que a través de esta vía pueda ejercer la deducción un sujeto pasivo no establecido.

Por ello, y teniendo en cuenta que la entidad mercantil consultante como sujeto pasivo tendría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que utilicen en entregas sujetas y no exentas (por ejercicio de la renuncia) de las edificaciones previamente adquiridas, que no puede acudir a la vía de devolución a empresarios o profesionales no establecidos (artículo 48 de la Ley 20/1991) por su condición de sujeto pasivo y que está obligada a presentar una autoliquidación ocasional, es precisamente a través de la vía de la autoliquidación ocasional donde puede ejercer tal derecho. El modelo 412 se encuentra preparado para permitir el ejercicio del derecho a la deducción en este supuesto.

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

- La entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias, cumpliría los requisitos de ser sujeto pasivo y tener derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada, por lo que cabría la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 respecto a las adquisiciones por parte de la misma de edificaciones. La renuncia a la exención supondría la inversión de la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante, que estaría obligada a declarar las cuotas del IGIC devengadas a través de autoliquidaciones ocasionales (modelo 412).

- La inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 se aplicaría con independencia de que el empresario o profesional adquirente (o ente público o persona jurídica que no actúe como empresario o profesional adquirente) se encuentre o no establecido en Canarias.

- A través de las autoliquidaciones ocasionales la entidad mercantil consultante podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de edificaciones y de servicios que utilice en la realización de las entregas sujetas y no exentas de edificaciones.

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, 10 de mayo de 2018
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González