Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda,
Viceconsejería de Hacienda,
Planificación y Asuntos Europeos

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1987 (11/12/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Cinco Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física inició en el mes de septiembre de 2019 la actividad profesional de ingeniero de caminos, canales y puertos acogiéndose al régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP), no previendo superar para dicho año el volumen de operaciones de 30.000 euros. Pretende adquirir a otro empresario en el mes de diciembre de 2019 un local que destinaría a ser sede de su actividad profesional. La adquisición estaría exenta del IGIC por aplicación del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012. El local, que tendría la consideración de bien de inversión, entraría en funcionamiento en el mes de enero de 2020. En la escritura pública de compraventa del local se pretende hacer constar la obligación del adquirente de renunciar al REPEP en el mes de enero de 2020, para que sus operaciones en el desarrollo de la actividad profesional de ingeniero de camino, canales y puertos se encuentren sujetas y no exentas al IGIC.

Se consulta si cabría la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Dado que sería posible la deducción complementaria a través del procedimiento de regularización de cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión, cabría la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, condicionada al cumplimiento de los requisitos formales previstos en las letras a) y b) del artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 y a la renuncia al REPEP con efectos desde el día 1 de enero de 2020.

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 - Fax: 922 922 381

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 Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una persona física inició en el mes de septiembre de 2019 la actividad profesional de ingeniero de caminos, canales y puertos acogiéndose al régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP), no previendo superar para dicho año el volumen de operaciones de 30.000 euros. Pretende adquirir a otro empresario en el mes de diciembre de 2019 un local que destinaría a ser sede de su actividad profesional. La adquisición estaría exenta del IGIC por aplicación del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012. El local, que tendría la consideración de bien de inversión, entraría en funcionamiento en el mes de enero de 2020. En la escritura pública de compraventa del local se pretende hacer constar la obligación del adquirente de renunciar al REPEP en el mes de enero de 2020, para que sus operaciones en el desarrollo de la actividad profesional de ingeniero de camino, canales y puertos se encuentren sujetas y no exentas al IGIC.

Se consulta si cabría la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012.

SEGUNDO.- El artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone (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 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) por aplicación del artículo 4.4 de la Ley 20/1991. 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.

Obviando los requisitos descritos en las letras a) y b) del artículo 50.Cinco que nos ocupa, lo relevante es si la cuota soportada como consecuencia del ejercicio de la renuncia sería recuperable o no por parte del sujeto pasivo adquirente en el ejercicio del derecho a la deducción; por ello, hemos de detenernos en el requisito de la deducción que contiene una regla general y otra regla especial.

La regla general determina que la renuncia es posible si la cuota del IGIC que se devengaría y soportaría consecuencia de la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, pudiera ser objeto de deducción, total o parcial, por parte del sujeto pasivo adquirente que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Desde esta perspectiva, no cabría la renuncia a la exención porque el sujeto pasivo persona física adquirente no tendría derecho a la deducción de la cuota del IGIC devengada y soportada derivada de la adquisición del bien inmueble. En efecto, el adquirente está incluido en el REPEP y ello implica que todas las operaciones sujetas al IGIC que efectúe están exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 110.1 de la Ley 4/2012 que dispone:

"1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del pequeño empresario o profesional estarán exentas del impuesto general indirecto canario."

Esta exención tiene la naturaleza de limitada, dado que ni la propia regulación legal del REPEP (artículos 109 a 111 de la Ley 4/2012) ni el artículo 29.4 de la Ley 20/1991 (regulador de las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuya realización daría el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de las mismas), incluyen a las entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas por aplicación del artículo 110.1 de la Ley 4/2012 como operaciones que darían derecho a la deducción.

Por tanto, el sujeto pasivo persona física adquirente durante el año 2019 tendrá un porcentaje de deducción del 0 por ciento; o lo que es lo mismo, no tendría derecho a la deducción ni total ni parcial de la hipotética cuota del IGIC que soportaría en caso de renuncia. Este hecho supondría la inaplicación de la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012.

Hemos determinado la inaplicación de la regla general del requisito de la deducción, por lo que corresponde ahora analizar la aplicación o no de la regla especial de la deducción:

"(...) o, cuando no cumpliéndose lo anterior (la regla general del requisito de la deducción que hemos ya determinado su inaplicación)*, 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 (...)".*

Llegados a este punto, debemos tener en cuenta los siguientes hechos manifestados en la consulta.

- El local está destinado a constituir la sede de la actividad del sujeto pasivo persona física adquirente, por tanto, se afectaría al desarrollo de la actividad profesional de éste. Dispondría de la consideración de bien de inversión a efectos del IGIC.

- Se comenzaría a utilizar el local en el mes de enero del año 2020.

- La previsión del volumen de operaciones del sujeto pasivo persona física adquirente para 2019 es inferior a 30.000 euros, por lo que seguiría incluido en el REPEP en el año 2020 y todas las operaciones sujetas al IGIC efectuadas dicho año estarían exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 110.1 de la Ley 4/2012; sin embargo, se compromete en el mes de enero de 2020 a presentar una declaración censal de modificación comunicando a la Agencia Tributaria Canaria la renuncia al REPEP, lo que supondría que, desde el día 1 de enero de 2020, las operaciones derivadas de su actividad profesional de ingeniero de caminos, canales y puertos, que se entendieran realizadas en Canarias, estarían sujetas y no exentas del IGIC. La renuncia al REPEP, conforme al artículo 109.2 de la ley 4/2012, tendrá efecto para un período mínimo de tres años.

La renuncia al REPEP supondría desde el día 1 de enero de 2020 la inaplicación de la exención general prevista en el artículo 110.1 de la Ley 4/2012; sin que exista ningún supuesto de exención en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, regulador en el régimen general de las exenciones en operaciones interiores, para los servicios profesionales de ingeniero de caminos, canales y puertos.

Las operaciones sujetas y no exentas del IGIC son operaciones que dan derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en tales operaciones sujetas y no exentas; todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991 que 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 definitiva, en el supuesto de ejercicio de la renuncia al REPEP, el local se utilizaría por parte del sujeto pasivo persona física adquirente en operaciones que darían derecho a la deducción, por lo que cabría la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012.

Ahora bien, en el supuesto objeto de consulta se produce un hecho singular: la cuota del IGIC que se devengaría en caso de renuncia a la exención en ningún caso sería deducible por aplicación de las reglas generales del ejercicio del derecho a la deducción. En efecto, aunque el bien inmueble se utilizaría en operaciones que darían derecho a la deducción, el porcentaje que se le aplicaría a la cuota soportada (impuesto que se devengaría en el mes de diciembre del año 2019) sería el definitivo de dicho año 2019, es decir el 0 por ciento, de acuerdo con lo dispuesto *in fin*e en el artículo 33.3 de la Ley 20/1991 y en el artículo 32 del mismo cuerpo legal que, respectivamente, disponen:

- *"(...) 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*."

- *"El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles. (...)"*

Ahora bien, tratándose de un bien de inversión que se pretende utilizar por el sujeto pasivo adquirente en operaciones que darían derecho a la deducción durante al menos los tres años mínimo de efectos de la renuncia al REPEP, producirá deducciones complementarias por el proceso obligado de regularización de cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión contemplado en los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991.

Por tanto, en el supuesto objeto de consulta, sería la recuperación de todo o parte de la cuota del IGIC soportada en la adquisición del bien inmueble vía deducción complementaria por el procedimiento de regularización previsto en los artículos 40 y 41de la Ley 20/1991, la que permitiría la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

TERCERO.- Conforme con lo expuesto, es criterio de este centro directivo que dado que sería posible la deducción complementaria a través del procedimiento de regularización de cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión, cabría la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, condicionada al cumplimiento de los requisitos formales previstos en las letras a) y b) del artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 y a la renuncia al REPEP con efectos desde el día 1 de enero de 2020.

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, 11 de diciembre de 2019

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,

PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García