Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

| PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE | DOMICILIO |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 43 Ley 20/1991 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

La sociedad consultante expone que tiene proyectada la construcción, mediante licitación pública, de una central hidroeólica en la Isla de El Hierro. El plazo para la construcción de la central será aproximadamente de dos años y medio. Cuando finalice su construcción, que será aproximadamente en el año 2010, se explotará y la energía generada se distribuirá a toda la isla. La explotación de la central la realizará directamente la sociedad o la subcontratará a una empresa eléctrica. La sociedad consulta si es necesario realizar alguna modificación en los modelos de alta correspondientes para solicitar la devolución de todo el IGIC soportado en la fase de construcción, y cuál será el régimen de tributación aplicable a las diferentes etapas a las que estará sometida.

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

Primero.- La sociedad mercantil consultante puede ejercer su derecho a deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes de su actividad de producción y comercialización de energía eléctricas, al ser un empresario o profesional, a efectos del IGIC, por ser una sociedad mercantil y, además, efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales.

Segundo.- La deducción la ha de practicar la sociedad aplicando el porcentaje que en la declaración previa al inicio (modelo 400) haya propuesto a la Administración Tributaria Canaria, salvo que esta haya fijado uno diferente. Dado que la actividad empresarial que va a realizar la sociedad es la producción y comercialización de energía eléctrica y que los bienes y servicios que adquiera o importe va a utilizarlos en la realización de operaciones sujetas y no exentas del IGIC, la propuesta a la Administración Tributaria Canaria del porcentaje provisional de deducción puede ser del 100 por 100. Este porcentaje de deducción únicamente puede aplicarlo sobre aquellas cuotas de IGIC soportadas que sean deducibles por cumplir los requisitos objetivos, temporales y documentales del Capítulo Primero del Título II del Libro Primero de la Ley 20/1991.

Tercero.- La deducción la debe practicar la sociedad al presentar las autoliquidaciones periódicas del Impuesto, pudiendo solicitar la devolución del crédito a su favor en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación trimestral, salvo que pretenda la devolución al final de cada período de liquidación mensual. En este supuesto, la sociedad debe cumplir los requisitos establecidos en los artículos 7 y 8 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo

Cuarto. Las deducciones de las cuotas de IGIC soportadas y deducidas con anterioridad al inicio habitual de las entregas de energía eléctrica, actividad empresarial que pretende desarrollar la sociedad, tendrán carácter provisional y estarán sometidas a la regularización establecida en los números 7, 8 y 9 del artículo 43 de la Ley 20/1991. Puesto que se trata también de la construcción de una central hidroeólica, la sociedad estará sujeta igualmente a la regularización del artículo 43 bis de la Ley 20/1991, dada la naturaleza de bien de inversión inmobiliario que tiene la central conforme al artículo 40.8 de la Ley 20/1991.

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

**PRIMERO.-** La sociedad consultante expone que tiene proyectada la construcción, mediante licitación pública, de una central hidroeólica en la Isla de El Hierro. El plazo para la construcción de la central será aproximadamente de dos años y medio. Cuando finalice su construcción, que será aproximadamente en el año 2010, se explotará y la energía generada se distribuirá a toda la isla. La explotación de la central la realizará directamente la sociedad o la subcontratará a una empresa eléctrica. La sociedad consulta si es necesario realizar alguna modificación en los modelos de alta correspondientes para solicitar la devolución de todo el IGIC soportado en la fase de construcción, y cuál será el régimen de tributación aplicable a las diferentes etapas a las que estará sometida.

**SEGUNDO.-** El artículo 43 de la Ley 20/1991 regula el régimen de deducciones en el IGIC de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicio correspondientes a actividades empresariales o profesionales. Expresamente, este artículo 43 dispone en sus distintos apartados:

> *"1. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en el artículo 43 bis siguiente.*
>
> *Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.*
>
> *2. Las deducciones a las que se refiere el apartado anterior se practicarán aplicando el porcentaje que proponga el empresario o profesional a la Consejería de Hacienda del Gobierno Autónomo de Canarias, salvo en el caso de que esta última fije uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales.*
>
> *Tales deducciones se considerarán provisionales y estarán sometidas a las regularizaciones previstas en el artículo 43 bis de esta Ley.*
>
> *3. Los empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución de las cuotas que sean deducibles en virtud de lo establecido en el presente artículo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 45 de esta Ley.*



Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

…

*6. A efectos de lo dispuesto en este artículo y en el artículo 43 bis de esta Ley, se considerará primer año de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, aquél durante el cual el empresario o profesional comience el ejercicio habitual de dichas operaciones, siempre que el inicio de las mismas tenga lugar antes del día 1 de julio y, en otro caso, el año siguiente.*

*7. Las deducciones provisionales a que se refiere este artículo se regularizarán aplicando el porcentaje definitivo que globalmente corresponda al período de los cuatro primeros años naturales de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.*

*8. El porcentaje definitivo a que se refiere el número anterior se determinará según lo dispuesto en el artículo 37 de esta Ley, computando al efecto el conjunto de las operaciones realizadas durante el período a que se refiere el número 6 de este artículo.*

*9. La regularización de las deducciones a que se refiere este artículo se realizará del siguiente modo:*

*1.º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional, se determinará el importe de la deducción que procedería en aplicación del mencionado porcentaje.*

*2.° Dicho importe se restará de la suma total de las deducciones provisionales practicadas conforme a lo dispuesto en este artículo.*

*3.º La diferencia, positiva o negativa, será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar."*

Según manifiesta en el escrito de consulta, la sociedad mercantil se encuentra actualmente en proceso de licitación de la construcción de la central hidroeólica con la que, en un futuro próximo, va a iniciar la comercialización de la energía eléctrica producida, por lo que entendemos, a falta de una mayor información, que todavía no ha iniciado la realización de operaciones sujetas al Impuesto. Lo que significa, desde un punto de vista tributario, que la sociedad todavía no es sujeto pasivo del IGIC en lo que respecta a las operaciones interiores. Con todo, es evidente su carácter de empresario o profesional, a efectos del IGIC, al ser una sociedad mercantil y, además, *"efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza"*.

De donde se sigue que las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, la sociedad puede deducirlas, de acuerdo con el artículo 43 de la Ley 20/1991, en su condición de empresario o profesional, con anterioridad al inicio habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios; o bien, una vez iniciada la realización de la operaciones sujetas al Impuesto, ahora en su condición de sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 28.2 de la Ley 20/1991.

Evidentemente, el ejercicio de este derecho depende del cumplimiento de los requisitos objetivos, documentales y temporales de la deducción que están regulados en el Capítulo Primero del Título II del Libro Primero de la Ley 20/1991. No nos corresponde examinar todos estos requisitos. Nos conformaremos con destacar que en el caso de que la sociedad mercantil consultante opte por



Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas antes del inicio habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, deberá proponer un porcentaje de deducción a la Administración Tributaria Canaria (así lo dispone el artículo 43.2 de la Ley 20/1991), propuesta que ha de formalizar mediante la declaración censal previa al inicio de la actividad (modelo 400), según dispone el artículo 6.Dos.1 del Decreto 1/2002, de 11 de enero, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar los empresarios o profesionales. En el modelo 400 la sociedad consultante deberá consignar, entre otros datos, como causa de la presentación la declaración previa al comienzo, la inclusión en el régimen general del Impuesto General Indirecto Canario y, en la solapa correspondiente a otros datos censales, el porcentaje provisional de deducción propuesto a efectos del IGIC, en tanto por ciento, que deberá aplicar, salvo que la Administración Tributaria Canaria fije uno diferente. Por su propia naturaleza, estas deducciones son provisionales y están sometidas a las regularizaciones previstas en los artículos 43 y 43 bis de la Ley 20/1991.

Abundando en esta deducción, esta Dirección General quiere precisar que, dado que la actividad empresarial que va a realizar es la producción y comercialización de energía eléctrica y que los bienes y servicios que adquiera o importe va a utilizarlos en la realización de operaciones sujetas y no exentas del IGIC, la propuesta que la sociedad (con independencia de que su capital sea total o parcialmente público) haga a la Administración Tributaria Canaria del porcentaje provisional de deducción -si opta por ejercer este derecho a la deducción con anterioridad al inicio habitual de las entregas de energía eléctrica- puede ser del 100 por 100. Este porcentaje podrá aplicarlo sobre las cuotas de IGIC soportadas que tengan la consideración de deducibles por cumplir los requisitos objetivos, temporales y documentales del citado Capítulo Primero del Título II del Libro Primero de la Ley 20/1991. La deducción la realizará la sociedad al presentar las autoliquidaciones periódicas del Impuesto, pudiendo solicitar la devolución del crédito a su favor en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación trimestral, salvo que pretenda la devolución al final de cada período de liquidación mensual. En este supuesto, la sociedad debe cumplir los requisitos establecidos en los artículos 7 y 8 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo.

**TERCERO.-** En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- La sociedad mercantil consultante puede ejercer su derecho a deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes de su actividad de producción y comercialización de energía eléctricas, al ser un empresario o profesional, a efectos del IGIC, por ser una sociedad mercantil y, además, efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales.

Segundo.- La deducción la ha de practicar la sociedad aplicando el porcentaje que en la declaración previa al inicio (modelo 400) haya propuesto a la Administración Tributaria Canaria, salvo que esta haya fijado uno diferente. Dado que la actividad empresarial que va a realizar la sociedad es la producción y comercialización de energía eléctrica y que los bienes y servicios que adquiera o importe va a utilizarlos en la realización de operaciones sujetas y no exentas del IGIC, la propuesta a la Administración Tributaria Canaria del porcentaje provisional de deducción puede ser del 100 por 100. Este porcentaje de deducción únicamente puede aplicarlo sobre aquellas cuotas de



Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

IGIC soportadas que sean deducibles por cumplir los requisitos objetivos, temporales y documentales del Capítulo Primero del Título II del Libro Primero de la Ley 20/1991.

Tercero.- La deducción la debe practicar la sociedad al presentar las autoliquidaciones periódicas del Impuesto, pudiendo solicitar la devolución del crédito a su favor en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación trimestral, salvo que pretenda la devolución al final de cada período de liquidación mensual. En este supuesto, la sociedad debe cumplir los requisitos establecidos en los artículos 7 y 8 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo

Cuarto. Las deducciones de las cuotas de IGIC soportadas y deducidas con anterioridad al inicio habitual de las entregas de energía eléctrica, actividad empresarial que pretende desarrollar la sociedad, tendrán carácter provisional y estarán sometidas a la regularización establecida en los números 7, 8 y 9 del artículo 43 de la Ley 20/1991. Puesto que se trata también de la construcción de una central hidroeólica, la sociedad estará sujeta igualmente a la regularización del artículo 43 bis de la Ley 20/1991, dada la naturaleza de bien de inversión inmobiliario que tiene la central conforme al artículo 40.8 de la Ley 20/1991.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, a 6 de abril de 2009
**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Francisco Clavijo Hernández



Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673