Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:** | **DOMICILIO:** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO:**<br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA DE APLICACIÓN:**<br>Art. 28.3 Ley 20/1991<br>Art. 31.3 Ley 20/1991<br>Art. 50.A) y C) Ley 20/1991 |

**CUESTIÓN PLANTEADA:** La sociedad civil consultante se encuentra incluida en el régimen simplificado del IGIC, dado que todos los socios son personas físicas y están incluidos en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El objeto social es el transporte de mercancías y su capital está constituido por aportaciones dinerarias de los socios. Igualmente los socios aportan su trabajo personal. Los elementos materiales con los cuales se desarrollará la actividad (los camiones) pertenecen a cada uno de los socios a título particular. La atribución de los ingresos se efectuará a las ventas que cada uno efectivamente realice, con independencia de que las mismas serán facturadas por la sociedad. La atribución de los gastos, que serán ocasionados en su mayor parte por el uso del inmovilizado propio de cada uno de los socios, se efectuará en igual proporción que los ingresos.

Conforme a todo ello, se plantean las siguientes consultas:

1.-En el supuesto de que únicamente se facture a través de la sociedad civil: resulta correcto que sea la sociedad civil quien declare en los modelos 421 las cantidades resultantes de la aplicación de las normas sobre determinación de la cuota de los módulos resultantes y en este supuesto ¿a quién corresponde deducir de la cuota devengada en la declaración correspondiente al último trimestre las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios, distintos de los activos fijos, a la sociedad o a cada uno de los socios (habida cuenta como se indicó que dichos elementos de inmovilizado corresponden con carácter privativo a cada uno de los socios y que estos no facturan por separado)?

2.- En un supuesto idéntico pero en el cual cada uno de los socios realiza operaciones por cuenta de la sociedad y otras las realiza como persona física al margen de la actividad desarrollada por la sociedad ¿A quien corresponde deducir de la cuota devengada en la declaración correspondiente al último trimestre las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios, distintos de los activos fijos, a la sociedad o a cada uno de los socios (habida cuenta como se indicó que dichos elementos de inmovilizado corresponden con carácter privativo a cada uno de los socios y que estos facturan en ocasiones por separado y en ocasiones por cuenta de la sociedad)?

**CONTESTACIÓN VINCULANTE:** Una sociedad civil acogida al régimen simplificado podrá deducir las cuotas soportadas por repercusión directa en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes que se empleen en los camiones utilizados para efectuar el servicio de transporte, con independencia de que los camiones sean de titularidad de los socios de la sociedad civil y que no hayan sido aportados al capital de esta sociedad civil.

En el supuesto de que los camiones sean utilizados en común por la sociedad civil y sus socios para el desarrollo del servicio de transporte, ambos sujetos pasivos podrán deducir las cuotas soportadas por repercusión directa en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes que se empleen en los camiones utilizados para el desarrollo del servicio de transporte, todo ello con independencia de que la sociedad civil y los socios estén acogidos o no al régimen simplificado. En el caso de adquisición en común de bienes o servicios corrientes por parte de la sociedad civil y sus socios, será aplicable la regla especial prevista en el artículo 31.3 de la Ley 20/1991.

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

**PRIMERO.-** La sociedad civil consultante se encuentra incluida en el régimen simplificado del IGIC, dado que todos los socios son personas físicas y están incluidos en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El objeto social es el transporte de mercancías y su capital está constituido por aportaciones dinerarias de los socios. Igualmente los socios aportan su trabajo personal. Los elementos materiales con los cuales se desarrollará la actividad (los camiones) pertenecen a cada uno de los socios a título particular. La atribución de los ingresos se efectuará a las ventas que cada uno efectivamente realice, con independencia de que las mismas serán facturadas por la sociedad. La atribución de los gastos, que serán ocasionados en su mayor parte por el uso del inmovilizado propio de cada uno de los socios, se efectuará en igual proporción que los ingresos.

Conforme a todo ello, se plantean las siguientes consultas:

1.-En el supuesto de que únicamente se facture a través de la sociedad civil: resulta correcto que sea la sociedad civil quien declare en los modelos 421 las cantidades resultantes de la aplicación de las normas sobre determinación de la cuota de los módulos resultantes y en este supuesto ¿a quién corresponde deducir de la cuota devengada en la declaración correspondiente al último trimestre las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios, distintos de los activos fijos, a la sociedad o a cada uno de los socios (habida cuenta como se indicó que dichos elementos de inmovilizado corresponden con carácter privativo a cada uno de los socios y que estos no facturan por separado)?

2.- En un supuesto idéntico pero en el cual cada uno de los socios realiza operaciones por cuenta de la sociedad y otras las realiza como persona física al margen de la actividad desarrollada por la sociedad. ¿A quien corresponde deducir de la cuota devengada en la declaración correspondiente al último trimestre las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios, distintos de los activos fijos, a la sociedad o a cada uno de los socios (habida cuenta como se indicó que dichos elementos de inmovilizado corresponden con carácter privativo a cada uno de los socios y que estos facturan en ocasiones por separado y en ocasiones por cuenta de la sociedad)?

**SEGUNDO.-** El artículo 28.3 de la Ley 20/1991 expresa lo siguiente:

*“3. El ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sujetos pasivos a quienes resulten aplicables los regímenes especiales regulados en esta Ley, se realizará de acuerdo con las normas establecidas para cada uno de ellos.”*

La deducción de las cuotas soportadas por sujetos pasivos del IGIC acogidos al régimen especial simplificado por la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes presenta diversas singularidades, previstas en el artículo 50.1.A) de la Ley 20/1991, que lo diferencia del régimen general de deducción. El citado precepto presenta la siguiente redacción:

*"1. A) Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado determinarán, con referencia a cada actividad a que resulte aplicable este régimen especial, el importe de las cuotas devengadas en concepto de Impuesto General Indirecto Canario, en virtud de los índices, módulos y demás parámetros, así como del procedimiento que establezca la Consejería competente en materia de Hacienda del Gobierno Autónomo de Canarias.*

*Del importe de las cuotas devengadas indicado en el párrafo anterior, podrá deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes relativas a bienes o servicios afectados a la actividad por la que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, de conformidad con lo previsto en el Capítulo Primero del Título II del Libro Primero de esta Ley. No obstante, la deducción de las mismas se ajustará a las siguientes reglas:*

*a) No serán deducibles las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración en el supuesto de empresarios o profesionales que desarrollen su actividad en local determinado. A estos efectos, se considerará local determinado cualquier edificación, excluyendo los almacenes, aparcamientos o depósitos cerrados al público.*

*b) Las cuotas soportadas o satisfechas sólo serán deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al último período impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, por lo que, con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos, no procederá su deducción en un período impositivo posterior.*

*c) Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varias actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, la cuota a deducir en cada una de ellas será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible aplicar dicho procedimiento, se imputarán por partes iguales a cada una de las actividades.*

*d) Podrán deducirse las compensaciones agrícolas a que se refiere el artículo 57 de esta Ley, satisfechas por los empresarios o profesionales por la adquisición de bienes o servicios a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura y ganadería.*

*e) Adicionalmente, los empresarios o profesionales tendrán derecho, en relación con las actividades por las que estén acogidos a este régimen especial, a deducir el 1 por ciento del importe de la cuota devengada a que se refiere el párrafo primero de este apartado, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.*

*f) La Consejería competente en materia de Hacienda del Gobierno Autónomo de Canarias podrá establecer una cuota mínima en función de las cuotas devengadas, de forma que la diferencia entre dichas cuotas devengadas y las cuotas deducibles no pueda ser inferior a la citada cuota mínima."*

Fuera de las singularidades descritas en relación a las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes, es de aplicación a estas cuotas el régimen general de las deducciones prevista en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991. Respecto a las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o derechos que tenga la consideración contable de activos fijos, y conforme con lo establecido en la letra C) del artículo 50.1 de la Ley 20/1991, no existen reglas especiales de deducción derivados del régimen especial simplificado, por lo que se les aplicará sin especialidad alguna la normativa general de deducción prevista en el Capítulo y Título anteriormente mencionado.

Debe partirse del hecho indudable de que la consideración de empresario, y por tanto de sujeto pasivo, en el IGIC de la sociedad civil es independiente de la posible consideración de empresarios, y por ende también de sujeto pasivo, de cada uno de los socios de la sociedad civil, incluso cuando, como en el supuesto planteado, puede existir identidad de actividad empresarial.

La posibilidad de tener la consideración de sujeto pasivo de una sociedad civil en el IGIC es indudable conforme no sólo a lo previsto en el artículo 49.1 de la Ley 20/1991 cuando señala que "*El régimen simplificado se aplicará a los sujetos pasivos personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen las actividades y reúnan los requisitos previstos en las normas que lo regulen, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan."*,sino también de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.2 de la misma Ley que expresa:

*"Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto."*

Partiendo de esta realidad, y de acuerdo con el texto del escrito debemos diferenciar dos situaciones:

A) En el primer supuesto, quien únicamente desarrolla la actividad empresarial de transporte es la sociedad civil y en ningún caso los socios, siendo de titularidad de los socios integrantes de la sociedad civil el camión o camiones utilizados en la actividad de transporte, es decir que no lo han aportado al capital de la sociedad civil.

El cálculo de las cuotas devengadas del IGIC en el régimen especial simplificado, conforme al epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas asignable a la actividad de transporte de mercancías, 722 "Transporte de mercancías por carretera", se efectúa conforme a dos módulos concretos: "personal empleado" y "carga vehículos". La cuantía de los módulos, de acuerdo con lo establecido con carácter general en la órdenes anuales de aprobación de los índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificado del IGIC (en la actualidad Orden de 2 de enero de

2006 (B.O.C. de 19 de enero)), se calcula multiplicando la cantidad asignada a cada uno de ellos por el número de unidades del mismo empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad. Por ello, la cantidad asignada al módulo "carga vehículos" se establece de acuerdo con el número de vehículos utilizados de forma efectiva por la sociedad civil, con independencia de la titularidad de los mismos o de la no contabilización como activos fijo de la sociedad civil. Es evidente que si se computan los camiones utilizados a los efectos de cuantificar el módulo "carga vehículos", también debe computarse como cuotas deducibles el IGIC soportado en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes que se utilicen en tales vehículos.

Ahora bien, el primer párrafo del artículo 29.1 de la Ley 20/1991 establece el requisito objetivo de la repercusión directa para el ejercicio efectivo de la deducción, en los siguientes términos:

*"1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas en las Islas Canarias que hayan soportado por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios a ellos prestados."*

Este requisito de la repercusión directa supone una triple condición en coordinación con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 60.1 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario, a saber:

- Que únicamente puede deducir el verdadero destinatario del bien o servicio. Por tanto, la sociedad civil podrá deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes que se empleen en los vehículos utilizados en el desarrollo de la actividad de transporte, cuando sea el verdadero destinatario de tales bienes o servicios.

- Corolario de la condición anterior, es que en el documento justificativo de la deducción (factura en el supuesto de operación interior y carta de pago en el caso de importación) debe constar como destinatario del bien o servicio la sociedad civil y como sujeto pasivo, caso de importación, también la sociedad civil.

- El destinatario real del bien o servicio adquirido puede deducir aunque el proveedor no haya ingresado la cuota repercutida en la Hacienda autonómica.

B) En el segundo supuesto, desarrolla la actividad empresarial de transporte tanto la sociedad civil como los socios, siendo de titularidad de los socios integrantes de la sociedad civil el camión o camiones utilizados en la actividad de transporte, es decir que no lo han aportado al capital de la sociedad civil.

En este caso existe una utilización en común de un bien (el camión o camiones) por parte de varios sujetos pasivos del IGIC, la sociedad civil y sus socios.

Aunque no haya sido objeto de consulta, resulta necesario aclarar que esta circunstancia de utilización conjunta no tiene relevancia para el cálculo de las cuotas devengadas del IGIC en el régimen especial simplificado, dado que el módulo "carga vehículos" se determinará conforme al número de camiones utilizados con independencia de que tales camiones se utilicen conjuntamente por otros empresarios

para prestar servicios de transporte, aunque éstos últimos estén acogidos también al régimen simplificado.

Aclarado este punto, entramos a analizar la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes que se empleen en los vehículos utilizados en el desarrollo de la actividad de transporte. Ambos empresarios, sociedad civil y socios, podrán deducir de forma independiente las cuotas soportadas por repercusión directa, siempre y cuando se cumpla el resto de los requisitos previstos para el ejercicio del derecho a la deducción. La única excepción es respecto a los bienes o servicios adquiridos en común; para ello la solución se encuentra en la redacción del artículo 31.3 de la Ley 20/1991:

*"Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varios sujetos pasivos, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción de la parte proporcional correspondiente, siempre que en cada uno de los ejemplares de la factura o documento justificativo se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los adquirentes en común."*

Conforme a todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que una sociedad civil acogida al régimen simplificado podrá deducir las cuotas soportadas por repercusión directa en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes que se empleen en los camiones utilizados para efectuar el servicio de transporte, con independencia de que los camiones sean de titularidad de los socios de la sociedad civil y que no hayan sido aportados al capital de esta sociedad civil.

En el supuesto de que los camiones sean utilizados en común por la sociedad civil y sus socios para el desarrollo del servicio de transporte, ambos sujetos pasivos podrán deducir las cuotas soportadas por repercusión directa en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes que se empleen en los camiones utilizados para el desarrollo del servicio de transporte, todo ello con independencia de que la sociedad civil y los socios estén acogidos o no al régimen simplificado. En el caso de adquisición en común de bienes o servicios corrientes por parte de la sociedad civil y sus socios, será aplicable la regla especial prevista en el artículo 31.3 de la Ley 20/1991.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, advirtiendo como ha quedado expuesto 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, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 21 de noviembre de 2006
**El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Alberto Génova Galván