Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1646 (12/03/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4 Ley 20/1991 Art. 32 Ley 20/1991 Art. 33.3 Ley 20/1991 Art. 40.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 50.1.A), B) y C) Ley 20/1991 Art. 95.3 Real Decreto 2538/1994 Orden de 30 de diciembre de 2013

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante desarrolla la actividad de transporte por autotaxi acogido al epígrafe del IAE 721.2. En el año 2012 adquirió un taxi soportando la correspondiente cuota del IGIC comenzado su utilización en el mismo año. Durante el año 2012 su actividad de transporte se encontraba exenta por aplicación de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991 y en la Disposición transitoria cuarta de la Ley 4/2012. En el año 2013 se acogió al régimen simplificado.

Se consulta:

- Si puede ser objeto de deducción, dentro del régimen simplificado, la cuota soportada por la adquisición del taxi dado que se trata de un activo fijo.

- En caso de respuesta negativa y dado que el taxi tiene la consideración de bien de inversión, si sería aplicable la regularización de la deducción por bienes de inversión previsto en el artículo 40 de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La persona física consultante no tiene derecho a la deducción de la cuota soportada en la adquisición del taxi, puesto que el porcentaje definitivo de deducción del año en que se devengó la cuota del IGIC correspondiente a dicha adquisición (2012) fue cero.

- La persona física consultante tiene derecho a deducir, derivado de la aplicación del proceso de regularización de las cuotas deducibles soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión previsto en los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991, parte de la cuota soportada en la adquisición del taxi.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante desarrolla la actividad de transporte por autotaxi acogido al epígrafe del IAE 721.2. En el año 2012 adquirió un taxi soportando la correspondiente cuota del IGIC comenzado su utilización en el mismo año. Durante el año 2012 su actividad de transporte se encontraba exenta por aplicación de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991 y en la Disposición transitoria cuarta de la Ley 4/2012. En el año 2013 se acogió al régimen simplificado.

Se consulta:

- Si puede ser objeto de deducción, dentro del régimen simplificado, la cuota soportada por la adquisición del taxi dado que se trata de un activo fijo.

- En caso de respuesta negativa y dado que el taxi tiene la consideración de bien de inversión, si sería aplicable la regularización de la deducción por bienes de inversión previsto en el artículo 40 de la Ley 20/1991.

SEGUNDO.- Para la resolución de la presente consulta es imprescindible analizar el régimen de deducción de las cuotas soportadas por parte de un sujeto pasivo acogido al régimen simplificado, que presenta ciertas singularidades que lo diferencia respecto al régimen de deducción que aplica un sujeto pasivo acogido al régimen general.

El artículo 50.1.A) de la Ley 20/1991 dispone:

"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."

Sin embargo, las singularidades contempladas en el citado artículo 50.1.A) de la Ley 20/1991 no resultan aplicables al supuesto objeto de consulta. En efecto, tales especialidades se refieren exclusivamente a las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes. La cuota objeto de debate es la soportada en la adquisición de un activo fijo (taxi).

Respecto a las cuotas soportadas por la adquisición o importación de activos fijos, el artículo 50.1B) y C) de la Ley 20/1991 dispone:

"B) Al importe resultante de lo dispuesto en la letra anterior se añadirán las cuotas devengadas por las siguientes operaciones:

1.º Las operaciones a que se refiere el artículo 19, número 1, apartado 2.º de esta Ley.

2.º Las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales.

C) Del resultado de las dos letras anteriores se deducirá el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquéllos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es.

El ejercicio de este derecho a la deducción se efectuará en los términos que reglamentariamente se establezcan."

En la actualidad el desarrollo reglamentario a que hace mención el último párrafo del artículo 50.1.C) de la Ley 20/1991 se encuentra contenido en las siguientes normas:

- En el número 3 del artículo 95 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan 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 (en adelante, Real Decreto 2538/1994), que dispone:

"3. Del resultado de los números 1 y 2 anteriores se deducirá, en los términos establecidos en el capítulo I del título II de la Ley del Impuesto, el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los activos fijos destinados al desarrollo de la actividad, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquéllos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es."

- Diversos apartados de la Orden 30 de diciembre de 2013, por la que se fijan los índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificado del Impuesto General Indirecto Canario para el año 2014.

Antes de entrar en el análisis de tales apartados, es necesario advertir que los mismos, aunque referido a la Orden de 30 de diciembre de 2013, son trasladables a las órdenes de aprobación de índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificados de años anteriores, puesto que no han sufrido modificación.

El apartado 1 de las Instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el Impuesto General Indirecto Canario, normas generales de otras actividades (en adelante, Instrucciones), dispone:

"1. La cuota derivada de este régimen especial resultará de la suma de las cuotas que correspondan a cada una de las actividades incluidas en el mismo ejercidas por el sujeto pasivo.

Con carácter general, la liquidación del Impuesto General Indirecto Canario por la realización de cada actividad acogida al régimen especial simplificado resultará de la diferencia entre "cuotas devengadas por operaciones corrientes" y "cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes", relativas a dicha actividad, con un "importe mínimo" de cuota a ingresar. El resultado será la "cuota derivada del régimen simplificado", y debe ser corregido, conforme se establece en el punto 12 siguiente, con la adición de las cuotas correspondientes a las operaciones mencionadas en el artículo 50.1.B) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y la deducción, en su caso, de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos."

El apartado 12 de las Instrucciones, relativo a la inversión del sujeto pasivo y activos fijos, dispone:

"12. La cuota derivada del régimen simplificado deberá incrementarse en el importe de las cuotas devengadas por las operaciones a que se refiere el artículo 50.1.B) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y podrá reducirse en el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los activos fijos destinados al desarrollo de la actividad. A estos efectos, se consideran activos fijos los elementos del inmovilizado y, en particular, aquellos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es.

Las cuotas correspondientes a las operaciones indicadas en el artículo 50.1.B) de la Ley 20/1991 (adquisiciones de bienes y servicios con inversión del sujeto pasivo y transmisiones de activos fijos) deberán declararse en la autoliquidación correspondiente al trimestre en el que se haya devengado el tributo. No obstante, el sujeto pasivo podrá declarar tales cuotas en la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre natural del año.

Las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos podrán deducirse, con arreglo a las normas generales establecidas en el artículo 33 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el se hayan soportado o satisfecho o en las sucesivas, con las limitaciones establecidas en dicho artículo. No obstante, cuando el sujeto pasivo declare en la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre natural del año las cuotas correspondientes a adquisiciones de activos fijos con inversión del sujeto pasivo, la deducción de dichas cuotas no podrá efectuarse en una autoliquidación anterior a aquella en que se declaren tales cuotas.

En la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre natural del año podrá asimismo efectuarse, en su caso, la regularización de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas antes de 1 de enero de 1998 por la adquisición o importación de bienes de inversión afectos a las actividades acogidas al régimen simplificado, conforme a lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, en tanto que no haya transcurrido el período de regularización indicado en tal precepto. A estos efectos, se considerará que la prorrata de deducción de las actividades sometidas al régimen simplificado hasta el 1 de enero de 1998 fue cero, salvo respecto a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes inmuebles excluidos del régimen hasta 1 de enero de 1998."

De estos preceptos legales y reglamentarios y respecto al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de activos fijos, que tengan la consideración de bien de inversión y en el ámbito del régimen simplificado, derivan las siguientes consecuencias:

A) La cuota soportada en la adquisición o importación de un activo fijo se deducirá conforme al régimen general aplicable a los sujetos pasivos no acogidos al régimen simplificado y en los términos establecidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991, en especial lo establecido en el artículo 33.

Debe destacarse lo previsto en el primer párrafo del número 3 del citado artículo 33, que dispone (el subrayado es nuestro):

"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. <u>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.</u>"

Por tanto, un sujeto pasivo acogido al régimen simplificado podrá deducir la cuota del IGIC soportada en la adquisición o importación de un activo fijo en cualquier autoliquidación (modelo 421) en tanto no caduque su derecho a la deducción, conforme a lo establecido en el citado artículo 33.3 en coordinación con el artículo 33 bis de la Ley 20/1991.

El porcentaje de deducción que debe aplicarse a la cuota soportada es el definitivo del año en que nació el derecho a la deducción. El artículo 32 de la Ley 20/1991, regulador del nacimiento del derecho a la deducción, dispone:

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

Se señala en el texto de la consulta que el activo fijo (taxi) se adquirió en el año 2012. La cuestión es determinar qué porcentaje de deducción fue el definitivo de dicho año, puesto que ese será el aplicable a la cuota del IGIC soportada en la adquisición del taxi.

Precisa el escrito de petición de emisión de consulta vinculante que durante el año 2012 la persona física consultante realizó exclusivamente operaciones exentas del IGIC por aplicación de la franquicia fiscal prevista, hasta el día 30 de junio de 2012, en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, y, hasta el día 31 de diciembre de 2012, en la Disposición transitoria cuarta de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

Pues bien, dicha exención (franquicia fiscal) debe calificarse de limitada, lo que impide el derecho a ejercer la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de la actividad de transporte por autotaxis (sean calificados los bienes o servicios adquiridos o importados de corrientes o de activos fijos) que desarrolla la persona física consultante, conforme a lo dispuesto en los artículos 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991, que disponen, respectivamente, lo siguiente:

> -*"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."*
>
> - "*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. (...)"*

Derivado de lo expuesto, resulta que el porcentaje de deducción definitivo del año 2012 fue cero. Por tanto, en ningún caso podría ser objeto de deducción la cuota soportada en la adquisición de un taxi cuando dicha cuota se devengó en el año 2012.

B) Una cosa es el régimen de deducción aplicable a la cuota soportada en la adquisición o importación de activos fijos que tengan, a efectos del IGIC, la consideración de bienes de inversión, que conforme a lo establecido en el número 1 del artículo 40 de la Ley 20/1991 debe efectuarse con arreglo a las normas aplicables a los bienes de otra naturaleza, y, como hemos reseñado anteriormente y en el supuesto que nos ocupa, no procede puesto que el porcentaje definitivo de deducción el año en que nació el derecho a la deducción (2012) fue cero, y, otra cosa, es el régimen de regularización de la cuota soportada, haya sido objeto de deducción o no.

Con carácter general, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión deben ser objeto de regularización conforme a lo establecido en el artículo 40 de la Ley 20/1991.

El número 2 del citado artículo 40 dispone:

> *"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."*

Partiendo que el taxi comenzó a utilizarse en el año 2012, que el porcentaje de deducción definitivo del año 2012 fue cero, que el porcentaje definitivo en los años posteriores en el seno del régimen simplificado es del 100 por cien [teniendo en cuenta la sujeción y no exención de las prestaciones de servicio de transporte por autotaxis y que las actividades acogidas al régimen simplificado constituyen un sector diferenciado de la actividad (artículo 34.2.b`) de la Ley 20/1991)], es evidente que existe una diferencia superior a diez puntos porcentuales entre el porcentaje definitivo de deducción del año 2012 y los porcentaje definitivo de deducción de los años naturales siguientes.

De lo reseñado se deduce que la persona física consultante tendría, en los cuatro años naturales posteriores al 2012 y aplicando el procedimiento contenido en el artículo 41 de la Ley 20/1991, derecho a deducir, derivado de la aplicación del proceso de regularización, de una parte de la cuota del IGIC soportada en la adquisición del taxi.

Lo manifestado en el párrafo anterior parte de la hipótesis de que la persona física consultante desarrolla la actividad de transporte por autotaxis en el régimen simplificado durante los cuatro años naturales posteriores al año 2012.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el artículo 50.1.C) de la Ley 20/1991, el ejercicio del derecho a la deducción por parte de los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de activos fijos se efectuará en los términos que reglamentariamente se establezcan. En este sentido debemos, otra vez, reproducir parte del apartado 12, concretamente sus dos últimos párrafos, de las Instrucciones:

> *"Las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos podrán deducirse, con arreglo a las normas generales establecidas en el artículo 33 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el se hayan soportado o satisfecho o en las sucesivas, con las*

limitaciones establecidas en dicho artículo. No obstante, cuando el sujeto pasivo declare en la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre natural del año las cuotas correspondientes a adquisiciones de activos fijos con inversión del sujeto pasivo, la deducción de dichas cuotas no podrá efectuarse en una autoliquidación anterior a aquella en que se declaren tales cuotas.

En la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre natural del año podrá asimismo efectuarse, en su caso, la regularización de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas antes de 1 de enero de 1998 por la adquisición o importación de bienes de inversión afectos a las actividades acogidas al régimen simplificado, conforme a lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, en tanto que no haya transcurrido el período de regularización indicado en tal precepto. A estos efectos, se considerará que la prorrata de deducción de las actividades sometidas al régimen simplificado hasta el 1 de enero de 1998 fue cero, salvo respecto a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes inmuebles excluidos del régimen hasta 1 de enero de 1998."

La cuestión es decidir si el contenido de estos dos párrafos implican que, en el régimen simplificado, la regularización de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de activos fijos que tengan, a los efectos del IGIC, la consideración de bienes de inversión, únicamente es predicable cuando dichos bienes de inversión fueron adquiridos antes del día 1 de enero de 1998. De aceptarse este criterio supondría, en el supuesto objeto de consulta, la imposibilidad de que la persona física consultante pueda ejercer el derecho a la regularización de la cuota del IGIC soportada en la adquisición del taxi.

La respuesta es negativa. Estos párrafos del apartado 12 de las Instrucciones únicamente tienen efecto para las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de bienes de naturaleza mobiliaria devengados antes del día 1 de enero de 1998, pero en nada afecta a las cuotas soportadas con posterioridad que se regularizarán conforme a lo dispuesto en los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991. En efectos, su única pretensión es aclarar que tratándose de bienes de inversión de naturaleza mobiliaria adquiridos con anterioridad al día 1 de enero de 1998, el porcentaje de deducción de referencia, con el que debe compararse los porcentajes de deducción definitivos de los años naturales siguientes, es cero.

TERCERO.- De acuerdo con lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

- La persona física consultante no tiene derecho a la deducción de la cuota soportada en la adquisición del taxi, puesto que el porcentaje definitivo de deducción del año en que se devengó la cuota del IGIC correspondiente a dicha adquisición (2012) fue cero.

- La persona física consultante tiene derecho a deducir, derivado de la aplicación del proceso de regularización de las cuotas deducibles soportadas en la adquisición o importación

de bienes de inversión previsto en los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991, parte de la cuota soportada en la adquisición del taxi.

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, 12 de marzo de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván