Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO**:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE**: Art. 18.1.a) Ley 20/1991 Art. 32.1, 2, 3 y 4 Ley 20/1991 Art. 33 bis Ley 20/1991 Art. 25.2 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: La sociedad mercantil consultante manifiesta haber adquirido varios inmuebles con la finalidad de destinarlos a la actividad de arrendamiento.

En la escritura pública de compraventa, de fecha 29 de diciembre de 2000, el consultante solicitó que le fuesen de aplicación los beneficios fiscales previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, al tratarse el bien adquirido de un bien de inversión para la consultante. En aplicación de dicho precepto, y a los afectos que nos interesan en la presente consulta, el transmitente de dicho local ni repercutió ni liquidó el IGIC correspondiente, dado que, al tratarse de una primera entrega, la misma estaba sujeta aunque exenta de dicho impuesto por la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. Posteriormente, mediante escritura pública de fecha 29 de enero de 2002 se adquieren varias plazas de garaje con el objeto de que se arrendasen conjuntamente con los dos locales de la planta baja y semisótano del inmueble anterior, solicitándose también que le fuesen de aplicación los beneficios fiscales previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Continúa el consultante manifestando que el inmueble descrito iba a ser destinado a un futuro contrato de arrendamiento con una cadena de supermercados con la que, con carácter previo a la adquisición del inmueble, había llegado a un acuerdo. No obstante, mediante notificación recibida el 21 de septiembre de 2004 se iniciaron actuaciones inspectoras por el concepto de IGIC (además de por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados) en relación con los inmuebles adquiridos.

Continúa el consultante poniendo de manifiesto las diversas alegaciones efectuadas en desacuerdo con el acta de inspección, al punto de que ha interpuesto reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones por el IGIC derivadas de las actas de disconformidad incoadas, así como contra las sanciones derivadas de las mismas. Con motivo de la interposición de la reclamación económico-administrativa contra dichos actos administrativos, la sociedad consultante no ha procedido al ingreso de la deuda tributaria exigida, sino que la misma se encuentra suspendida, tras haber aportado aval bancario comprensivo de la totalidad de la deuda tributaria derivada de las liquidaciones practicadas por la inspección por el IGIC correspondiente a la adquisición del local y de las plazas de aparcamiento.

En la medida en que el procedimiento contencioso-administrativo interpuesto concluya con una resolución firme desestimatoria de sus pretensiones, se consulta por la posibilidad de deducirse las cuotas de IGIC liquidadas por la Inspección en la adquisición del local y las plazas de garaje, teniendo en cuenta que dichos inmuebles se adquirieron con la clara intención de arrendarlos y que, en el momento del ejercicio del derecho a la deducción, estarán efectivamente arrendados. Se consulta también si el plazo para el ejercicio del derecho a la deducción del IGIC a quedado interrumpido por el inicio de las actuaciones inspectoras y, en caso afirmativo, si el plazo para ejercitar el derecho a la deducción se reanuda cuando la resolución en vía económico-admnistrativa es firme, o bien comienza un nuevo plazo de cuatro años. Por último, se cuestiona si existe alguna diferencia respecto de la deducibilidad del IGIC tanto si las sanciones derivadas de las liquidaciones practicadas a la consultante de dicho impuesto son anuladas como si no.

A los efectos de argumentar su propia interpretación de la respuesta a las consultas efectuadas, el consultante expone el contenido de los artículos 32, 33 y 33 bis de la Ley 20/1991 y una consulta vinculante en materia de IVA (número V1024-05, de 9 de junio de 2005) emitida por la Dirección General de Tributos, Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, del Ministerio de Economía y Hacienda, de la que el consultante manifiesta discrepar.
CONTESTACIÓN VINCULANTE: Las cuotas de IGIC resultantes de un procedimiento de inspección referido al incumplimiento de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, en el que el obligado tributario resulte ser sustituto del sujeto pasivo transmitente en los términos previstos en dicho artículo, podrán deducirse durante el período de cuatro años desde que la liquidación derivada del acta de inspección o la resolución del procedimiento de revisión en vía administrativa o jurisdiccional resulten firmes, entendiéndose las cuotas soportadas desde el momento en el que se expida la factura por parte del sujeto pasivo sustituto. El porcentaje de deducción de las cuotas soportadas deducibles será el definitivo del año en que se haya producido el nacimiento del derecho a deducir, es decir, el momento de la entrega de los bienes inmuebles, y el derecho a la deducción se ejercerá en función del cumplimento de los requisitos generales para su ejercicio a que se refieren los artículos 28 y siguientes de la Ley 20/1991. El mencionado derecho a la deducción es independiente de la posible existencia de sanciones de cualquier tipo en el procedimiento inspector.

Visto escrito presentado por , 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 el 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 mercantil consultante manifiesta haber adquirido varios inmuebles con la finalidad de destinarlos a la actividad de arrendamiento.

En la escritura pública de compraventa, de fecha 29 de diciembre de 2000, el consultante solicitó que le fuesen de aplicación los beneficios fiscales previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, al tratarse el bien adquirido de un bien de inversión para la consultante. En aplicación de dicho precepto, y a los afectos que nos interesan en la presente consulta, el transmitente de dicho local ni repercutió ni liquidó el IGIC correspondiente, dado que, al tratarse de una primera entrega, la misma estaba sujeta aunque exenta de dicho impuesto por la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. Posteriormente, mediante escritura pública de fecha 29 de enero de 2002 se adquieren varias plazas de garaje con el objeto de que se arrendasen conjuntamente con los dos locales de la planta baja y semisótano del inmueble anterior, solicitándose también que le fuesen de aplicación los beneficios fiscales previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Continúa el consultante manifestando que el inmueble descrito iba a ser destinado a un futuro contrato de arrendamiento con una cadena de supermercados con la que, con carácter previo a la adquisición del inmueble, había llegado a un acuerdo. No obstante, mediante notificación recibida el 21 de septiembre de 2004 se iniciaron actuaciones inspectoras por el concepto de IGIC (además de por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados) en relación con los inmuebles adquiridos.

Continúa el consultante poniendo de manifiesto las diversas alegaciones efectuadas en desacuerdo con el acta de inspección, al punto de que ha interpuesto reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones por el IGIC derivadas de las actas de disconformidad incoadas, así como contra las sanciones derivadas de las mismas. Con motivo de la interposición de la reclamación económico-administrativa contra dichos actos administrativos, la sociedad consultante no ha procedido al ingreso de la deuda tributaria exigida, sino que la misma se encuentra suspendida, tras haber aportado aval bancario comprensivo de la totalidad de la deuda tributaria derivada de las liquidaciones practicadas por la inspección por el IGIC correspondiente a la adquisición del local y de las plazas de aparcamiento.

En la medida en que el procedimiento contencioso-administrativo interpuesto concluya con una resolución firme desestimatoria de sus pretensiones, se consulta por la posibilidad de deducirse las cuotas de IGIC liquidadas por la Inspección en la adquisición del local y las plazas de garaje, teniendo en cuenta que dichos inmuebles se adquirieron con la clara intención de arrendarlos y que, en el momento del ejercicio del derecho a la deducción, estarán efectivamente arrendados. Se consulta también si el

plazo para el ejercicio del derecho a la deducción del IGIC a quedado interrumpido por el inicio de las actuaciones inspectoras y, en caso afirmativo, si el plazo para ejercitar el derecho a la deducción se reanuda cuando la resolución en vía económico-admnistrativa es firme, o bien comienza un nuevo plazo de cuatro años. Por último, se cuestiona si existe alguna diferencia respecto de la deducibilidad del IGIC tanto si las sanciones derivadas de las liquidaciones practicadas a la consultante de dicho impuesto son anuladas como si no.

A los efectos de argumentar su propia interpretación de la respuesta a las consultas efectuadas, el consultante expone el contenido de los artículos 32, 33 y 33 bis de la Ley 20/1991 y una consulta vinculante en materia de IVA (número V1024-05, de 9 de junio de 2005) emitida por la Dirección General de Tributos, Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, del Ministerio de Economía y Hacienda, de la que el consultante manifiesta discrepar.

SEGUNDO.- El artículo 141, letra f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece como función de la inspección tributaria "*la información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas."*

El artículo 88 de la Ley General Tributaria, en sus números 1 y 2, establece, al regular el régimen de las consultas tributarias escritas, que "*los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación que en cada caso les corresponda",* así como que "*las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias*." Añade el artículo 89, número 2, de la citada Ley que "*no tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.*"

Se circunscribe, en consecuencia, el procedimiento de resolución de consultas tributarias escritas a la formación de criterio por parte de la Administración Tributaria a solicitud del obligado tributario con la finalidad de aportar mayor seguridad jurídica en el cumplimiento de sus obligaciones y en el ejercicio de sus derechos de carácter tributario. Dicha seguridad jurídica resulta de la obligación por parte de los órganos encargados de la aplicación de los tributos de emplear los criterios emanados de las consultas tributarias vinculantes, sin perjuicio de que el obligado tributario pueda separarse de los citados criterios y, en su caso, ejercer los procedimientos de revisión contra actos administrativos surgidos de los citados criterios tributarios que la legislación tributaria pone a su disposición. Se concluye, por tanto, que dicho procedimiento de resolución de consultas tributarias escritas no debe constituirse en un procedimiento paralelo o alternativo al de gestión o revisión de actos administrativos y, en el caso descrito por el consultante, al de inspección tributaria, en el que, como se ha mencionado con anterioridad, se asume como función propia el de informar al obligado tributario en relación a la materia objeto de inspección. Por tanto, en la presente respuesta a consulta tributaria no se tendrán en cuenta las alegaciones realizadas por el consultante ni los fundamentos de las actas inspectoras respecto a la materia objeto de inspección, limitándose la misma a aclarar los aspectos referidos a la deducibilidad de la

posible cuota tributaria de IGIC liquidada como consecuencia de la actuación inspectora, en los términos planteados por el consultante, entendiendo que dicha cuestión tiene carácter autónomo e independiente respecto al procedimiento inspector.

TERCERO.- El artículo 32, número 1, de la Ley 20/1991, establece que el "*derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles"*. El artículo 18, número 1, letra a) de la Ley 20/1991 establece que el devengo del IGIC se produce "*cuanto tenga lugar su puesta a disposición o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable."*

El artículo 33, números 2 y 3, de la Ley 20/1991 establecen, respectivamente, que "*las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado…" y que el "derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiere 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 registro establecidos reglamentariamente para este Impuesto, siempre que no hubiera transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior."

Añade el párrafo tercero del número 4 del mismo artículo que "*en los supuestos de inversión del sujeto pasivo que se regulan en el apartado 2º del número 1 del artículo 19 y 58 ter.6 de esta Ley, y en el supuesto de sustitución a que se refiere el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, las cuotas se entenderán soportadas en el momento en el que se expida la factura a la que se refieren los artículos citados, salvo que el momento del devengo sea posterior al de dicha emisión, en cuyo caso dichas cuotas se entenderán soportadas en el momento del devengo de las mismas*."

El artículo 33 bis de la Ley 20/1991 establece que "*el derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 33 de esta Ley.*

No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes."

El artículo 25.2 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece que "*en el supuesto de entrega de bienes de inversión, y previamente a la misma, la sociedad adquirente deberá entregar a la transmitente una declaración en la que identifique los bienes de inversión y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en este apartado. Las entidades adquirentes tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos en los términos*

previstos en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, en el caso de que, habiéndose expedido el documento a que se refiere este párrafo, no se cumplan los requisitos de exención o, cumpliéndose, quede ésta sin efecto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3. El sustituto no podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas."

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que las cuotas de IGIC resultantes de un procedimiento de inspección referido al incumplimiento de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, en el que el obligado tributario resulte ser sustituto del sujeto pasivo transmitente en los términos previstos en dicho artículo, podrán deducirse durante el período de cuatro años desde que la liquidación derivada del acta de inspección o la resolución del procedimiento de revisión en vía administrativa o jurisdiccional resulten firmes, entendiéndose las cuotas soportadas desde el momento en el que se expida la factura por parte del sujeto pasivo sustituto. El porcentaje de deducción de las cuotas soportadas deducibles será el definitivo del año en que se haya producido el nacimiento del derecho a deducir, es decir, el momento de la entrega de los bienes inmuebles, y el derecho a la deducción se ejercerá en función del cumplimento de los requisitos generales para su ejercicio a que se refieren los artículos 28 y siguientes de la Ley 20/1991. El mencionado derecho a la deducción es independiente de la posible existencia de sanciones de cualquier tipo en el procedimiento inspector.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance vinculante previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, advirtiendo 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, 29 de noviembre de 2006
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván