CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1593 (09/07/13)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.6º y 7º Ley 20/1991 Art. 33.2 Ley 20/1991 Art. 37.2.2º, segundo párrafo, Ley 20/1991 Art. 40 Ley 20/1991 Art. 41 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante tiene como actividad la promoción inmobiliaria. Ha soportado cuotas del IGIC por la construcción de una edificación de viviendas que ha deducido en su totalidad conforme al principio de destino previsible, puesto que las viviendas tenían como destino su entrega sujeta y no exenta del IGIC. Por razones de la situación del mercado inmobiliario pretende afectar la totalidad de viviendas promovidas al alquiler sin opción de compra sin prestar servicio de hostelería, por lo que se trata de una operación sujeta y exenta del IGIC. Consulta sobre la regularización de las cuotas del IGIC soportadas y deducidas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Las cuotas del IGIC soportadas por la construcción de una edificación de viviendas que inicialmente tenía como destino su afectación a la actividad de promoción inmobiliaria y posteriormente se afectó a la actividad de arrendamiento inmobiliario, deben ser objeto de la regularización prevista en el artículo 40 de la Ley 20/1991, y con aplicación del procedimiento recogido en el artículo 41 del mismo texto legal, por pasar a disponer la edificación de la consideración de bien de inversión.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 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, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante tiene como actividad la promoción inmobiliaria. Ha soportado cuotas del IGIC por la construcción de una edificación de viviendas que ha deducido en su totalidad conforme al principio de destino previsible, puesto que las viviendas tenían como destino su entrega sujeta y no exenta del IGIC. Por razones de la situación del mercado inmobiliario pretende afectar la totalidad de viviendas promovidas al alquiler sin opción de compra sin prestar servicio de hostelería, por lo que se trata de una operación sujeta y exenta del IGIC. Consulta sobre la regularización de las cuotas del IGIC soportadas y deducidas.

SEGUNDO.- La edificación de viviendas promovida por la entidad mercantil consultante tenía como destino previsible su utilización en operaciones sujetas y no exentas del IGIC (primera entrega de una edificación efectuada por su promotor), sin embargo, se pretende utilizar las viviendas para su arrendamiento sin opción de compra sujeta y exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012).

El artículo 28.1 de la Ley 20/1991 dispone 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."

Por otra parte, el artículo 29.4.1º de la Ley 20/1991 presenta el siguiente tenor:

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. (...)"
b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a tenor de lo establecido en esta Ley.
c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que gocen de exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 11º y 12º de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes y envíos de bienes con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el apartado 2º de este número 4.
d) Las relativas a los regímenes suspensivos, a las Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos que estén exentas del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los números 1 y 2 del artículo 13º de esta Ley y los servicios exentos de conformidad con lo establecido en el número 1, apartados c) y d), y el número 2 del artículo 15º de esta Ley.
e) Las de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que hubiesen resultado exentas, si se hubiesen realizado en el ámbito territorial de aplicación de este Impuesto, en virtud de lo dispuesto en el número 1, apartados 16.º y 18.º del artículo 10º de la presente ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones no esté establecido en la Comunidad Económica Europea o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes a países no pertenecientes a dicha Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con destino a Terceros Países.
f) Los servicios prestados por agencias de viajes exentos del Impuesto en virtud de lo establecido en el número 3 del artículo 54º de la presente Ley.
g) Las entregas gratuitas de muestras y objetos publicitarios de escaso valor y las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito, realizadas unas y otras para la promoción de actividades empresariales o profesionales.
h) Los servicios de telecomunicaciones y las entregas de bienes de inversión exentas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 24 y 25, respectivamente, de la Ley 19/1994, de 6 de julio."

Del contenido de estos preceptos se constata que no son deducibles las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la actividad de arrendamiento sin opción de compra de viviendas que se encuentren sujetas y exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012.

El artículo 33.2 de la Ley 20/1991 recoge el principio general del destino previsible en los siguientes términos:

"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.
No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación."

De acuerdo con este principio, un sujeto pasivo podrá ejercer el derecho a la deducción si prevé que se va a afectar exclusivamente el bien al ejercicio de una actividad que dará el derecho a deducir. La entidad mercantil consultante dedujo las cuotas soportadas del IGIC por entender que la edificación promovida iba a afectarse a una actividad que daría derecho a la deducción conforme a lo establecido en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991: primera entrega de viviendas por parte de su promotor sujeta y no exenta al IGIC.

El ejercicio de la deducción por aplicación del principio del destino previsible implica que su alteración obliga a la rectificación de la incorrecta deducción ejercida. Pareciera que éste es el supuesto planteado, pues existe una clara alteración del principio que nos ocupa: las viviendas promovidas se afectarán a una actividad, la de arrendamiento sin opción de compra, sujeta y exenta del IGIC, por lo que se debería proceder a la rectificación de las cuotas indebidamente deducidas.

Sin embargo, en el supuesto planteado por la entidad mercantil consultante se produce un hecho singular y es que la edificación promovida se transforma en un bien de inversión. En efecto, el artículo 40.8 de la Ley 20/1991 define a los bienes de inversión del siguiente modo:

> *"A los efectos de este Impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación."*

La transformación de la edificación promovida por la entidad mercantil consultante en bien de inversión, tiene las siguientes consecuencias:

a) El apartado 7º del artículo 9.7º de la Ley 20/1991 recoge el siguiente supuesto de autoconsumo no sujeto:

> *"No están sujetas al Impuesto:*
> *(...)*
> *7º.- La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización en su actividad como bienes de inversión."*

Este supuesto de autoconsumo no sujeto no tiene incidencia en el régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la construcción de la edificación, ni supone la aplicación de la regla de la prorrata de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.2.2º, segundo párrafo, de la Ley 20/1991:

> *"Son operaciones que no originan el derecho a deducir, a efectos de su inclusión en el denominador de la prorrata las operaciones relacionadas en el artículo 10.1 de esta Ley realizadas por el sujeto pasivo dentro o fuera de Canarias, con la salvedad prevista en el artículo 29.4.1º. e) de la misma, así como las operaciones no sujetas a que se refieren los números 8º, 9º y 10º del artículo 9 de la presente Ley."*

b) Las cuotas soportadas en la adquisición de un bien de inversión deben ser objeto de regularización conforme a lo establecido en los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991.

- Artículo 40º.- *Deducciones por bienes de inversión y regularización de las mismas.*
1. Los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes calificados como de inversión con arreglo a las normas aplicables a los bienes de otra naturaleza.
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.
3. Tratándose de terrenos o edificaciones, la regularización se referirá a los nueve años siguientes a aquel en que tuvo lugar el comienzo de su utilización.
4. La regularización de las cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas con posterioridad al inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión, deberá efectuarse al finalizar el año en que se soporten dichas cuotas con referencia a la fecha en que se hubieran producido las circunstancias indicadas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces.
5. Los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieran, salvo el supuesto mencionado en el número 4 del presente artículo, en el que deberá realizarse en el mismo año en que se soporten las cuotas repercutidas.
6. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en las operaciones a que se refiere el artículo 9, apartado 1º, de esta Ley, quedando el adquirente automáticamente subrogado en la posición del transmitente.
En tales casos, la prorrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el período de regularización será la que corresponda al adquirente.
7. En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización alguna durante los años posteriores a aquel en que se produzca dicha circunstancia. (...)"

- Artículo 41º.- *Procedimiento para practicar la regularización de deducciones por bienes de inversión.*

La regularización de las deducciones a que se refiere el artículo anterior se realizará del siguiente modo:

1º. Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que debe tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.
2º. Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.
3º. La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar."

Por tanto, en el supuesto objeto de consulta no resulta aplicable la consecuencia de la alteración del principio de destino previsible, la rectificación de las cuotas indebidamente deducidas, sino la regularización de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de un bien de inversión prevista en el citado artículo 40 y a través del procedimiento recogido en el artículo 41 de la Ley 20/1991.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que las cuotas del IGIC soportadas por la construcción de una edificación de viviendas que inicialmente tenía como destino su afectación a la actividad de promoción inmobiliaria y posteriormente se afectó a la actividad de arrendamiento inmobiliario, deben ser objeto de la regularización prevista en el artículo 40 de la Ley 20/1991, y con aplicación del procedimiento recogido en el artículo 41 del mismo texto legal, por pasar a disponer la edificación de la consideración de bien de inversión.

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, 9 de julio de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván