CONSULTA Nº 2.235 (02/01/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Artss. 67 y 68 bis Ley 4/2012 Arts 20 y 21 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

Respecto a una entidad mercantil que tiene como actividad el comercio al por mayor de vehículos de segunda mano, se plantean diversas cuestiones relativas al régimen especial de los bienes usados.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE CONTESTACIÓN A LA CONSULTA

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 22.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Respecto a una entidad mercantil que tiene como actividad el comercio al por mayor de vehículos de segunda mano, se plantean diversas cuestiones relativas al régimen especial de los bienes usados.

SEGUNDO.- Siendo el IGIC un tributo multifásico, en cuanto que grava el valor añadido en cada una de las fases de producción y comercialización de bienes o servicios, su verdadero objetivo es gravar exclusivamente al consumidor final del bien o servicio. Se trata de un impuesto neutral en el sentido de que no incide en la configuración de los precios de los bienes entregados o los servicios prestados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. En efecto, en el régimen general del IGIC las cuotas devengadas que el empresario o profesional está obligado a declarar como consecuencia de sus operaciones de entrega de bien o de prestación de servicios sujetas y no exentas al IGIC, deben ser objeto de traslado al adquirente a través de la técnica de la repercusión; por otro lado, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de un bien o servicio (repercutida por el empresario proveedor del bien o servicio) se recuperan vía ejercicio de su deducción en la autoliquidación correspondiente, y no a través de su recuperación vía precio (como un coste más a tener en cuenta a la hora de fijar el precio).

A través de la institución de la repercusión se traslada el IGIC al consumidor final que dado que no puede recuperarlo, es verdaderamente quien lo soporta. Teóricamente en el precio exigido por el último empresario o profesional de la fase de producción y comercialización del bien o servicio, no se incorpora ningún importe de las cuotas del IGIC repercutidas y soportadas en las fases anteriores porque el empresario o profesional que lo ha soportado habrá tenido derecho a recuperarlas vía deducción en la autoliquidación correspondiente.

El problema surge cuando el consumidor final de un bien lo reincorpora al circuito económico por su venta a un empresario o profesional. En efecto, supongamos que un particular adquiere un vehículo por 30.000 € soportando una cuota del IGIC de 4.500 € (tributó la entrega al tipo incrementado del 15 por ciento). A los tres años se lo vende por 10.000 € a un empresario que desarrolla la actividad de mayorista de vehículos usados. Puesto que el transmitente no es empresario o profesional (o siéndolo, el vehículo no forma parte de su patrimonio empresarial o profesional) la operación no está sujeta al IGIC, y dado que el particular no puede recuperar la cuota del IGIC soportada en la adquisición del vehículo, se presume que parte de dicha cuota soportada se encuentra implícita en el precio de venta de 10.000 €. Ello implica que cuando el empresario mayorista de vehículos de segunda mano revenda el vehículo, repercutirá una cuota del IGIC que se calcularía aplicando un tipo del 15 por ciento sobre un precio de venta en el que está implícita parte de la cuota del IGIC soportada por el particular cuando adquirió el vehículo.

Esta acumulación es contraria al principio de neutralidad impositiva que es propia del funcionamiento general del IGIC. Pues bien, para evitar esta sobreimposición existe el régimen de bienes usados, regulado en los artículos 67 y 68 bis de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012).

El artículo 67.Uno de la Ley 4/2012 dispone:

"*Uno. Los empresarios que realicen habitualmente transmisiones de bienes usados podrán optar por la aplicación del régimen especial regulado en este artículo con sujeción a lo que en él se dispone y a lo que se establezca en las normas reglamentarias dictadas para su desarrollo.*"

Del contenido de este precepto debemos destacar que:

a) Se trata de un régimen opcional y renunciable. No se trata, por tanto, de un régimen obligatorio.

La regulación del ejercicio de la opción y renuncia se encuentra recogida en el artículo 20 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), que presenta el siguiente tenor:

"*Artículo 20.- Ejercicio del derecho de opción o renuncia.*

1. La opción del sujeto pasivo por el régimen especial de bienes usados o por el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, se comunicará a la Agencia Tributaria Canaria mediante la declaración censal de comienzo.

Igualmente la opción del sujeto pasivo por el régimen especial de bienes usados o por el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección podrá comunicarse a través de la declaración censal de modificación en el mes de enero del año en que deba surtir efectos la opción.

Si viniendo desarrollando una actividad empresarial o profesional comienza una actividad que pudiera estar acogida al régimen especial de bienes usados o al régimen de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, podrá comunicar la opción a través de una declaración censal de modificación en el plazo de un mes desde el inicio de la nueva actividad.

2. La renuncia del sujeto pasivo por el régimen especial de bienes usados o por el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se comunicará a través de la declaración censal de modificación, que deberá presentarse en el mes de enero del año en que deba surtir efectos."

b) Únicamente pueden optar los empresarios que realicen habitualmente entregas de bienes usados.

La realización ocasional de entregas de bienes usados impide la posibilidad de acogerse a este régimen especial.

c) El régimen especial no se aplica a todas las entregas de bienes que efectúe el empresario que ha optado por el mismo, sino exclusivamente a las entregas de los bienes calificados de usados.

d) Se trata de un régimen especial compatible con el régimen general y el resto de regímenes especiales.

El artículo 67.Dos de la Ley 4/2012 contiene la definición de bien usado en su acepción positiva y negativa.

Acepción positiva: se considerarán bienes usados los de naturaleza mobiliaria que, habiendo sido utilizados con anterioridad a la adquisición efectuada por el sujeto pasivo acogido a este régimen especial, sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación.

De esta definición debemos destacar:

- Únicamente pueden disponer de la consideración de bienes usados los bienes muebles, en ningún caso los bienes inmuebles.

- Deben ser susceptibles de una nueva utilización en el mismo estado en que son adquiridos por parte de sujeto pasivo revendedor acogido al régimen especial de los bienes usados, o previa reparación por parte de éste. La reparación no debe suponer un cambio de estado del bien adquirido; es decir, deben tratarse de operaciones que tengan por finalidad dotar a los bienes usados adquiridos de sus características originales.

- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo revendedor acogido al régimen especial de los bienes usados, deben haber sido utilizados con anterioridad a la adquisición por el revendedor, y no necesariamente por el que transmite el bien al sujeto pasivo revendedor incluido en el régimen especial de los bienes usados.

- No dispone de la consideración de bien usado el que ha sido utilizado por el propio revendedor acogido al régimen especial.

Acepción negativa: No tendrán la condición de bienes usados:

1º Los adquiridos a otros sujetos pasivos del impuesto, salvo en los casos en que las entregas en cuya virtud se efectuó dicha adquisición no hubiesen estado sujetas o hubiesen estado exentas, salvo que fuese aplicable la exención prevista en el número 27º del apartado uno del artículo 50 de la presente ley, o, en su caso, hubiesen tributado también con sujeción a las reglas establecidas en este artículo.

2º Los importados directamente por el transmitente.

3º Los que hayan sido utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo transmitente.

4º Los residuos de procesos industriales.

5º Los envases y embalajes.

6º Los integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos, o bien por perlas naturales o cultivadas.

7º Los materiales de recuperación.

Haciendo abstracción de los supuestos de no consideración de bienes usados de los bienes importados por el propio sujeto pasivo revendedor, de los bienes que hayan sido utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo revendedor, de los residuos de procesos industriales, de los envases y embalajes, de los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos, o bien por perlas naturales o cultivadas, y de los materiales de recuperación; **es requisito necesario que la transmisión al sujeto pasivo revendedor sea realizado por**:

- Un particular.

- Un empresario o profesional, siempre y cuando la entrega se encuentre no sujeta o exenta al IGIC, salvo, en este último caso, que la exención aplicable sea la prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 (cuando la entrega sea realizada en el desarrollo de su actividad comercial por un sujeto pasivo que tiene la consideración de comerciante minorista).

Derivado de esto último, no dispone de la consideración de bien usado cuando por la adquisición realizada por el sujeto pasivo revendedor acogido al régimen especial de los bienes usados, el empresario o profesional transmitente esté obligado a repercutir la cuota del IGIC devengada (incluso aunque resulte aplicable el tipo cero), o resulte aplicable el régimen especial de los bienes usados. Igualmente no dispone de la consideración de bien usado, cuando el empresario transmitente tenga la condición de comerciante minorista y la entrega sea realizada en el desarrollo de su actividad comercial; esta singularidad se debe a la posibilidad de deducir por parte del sujeto pasivo revendedor la carga impositiva implícita.

Ejemplos:

A) Una sociedad mercantil transportista entrega un camión que ha utilizado para el transporte de mercancías a una empresa que está acogida al régimen especial de los bienes usados.

Este camión no tiene la consideración de bien usado porque la entrega por parte de la sociedad mercantil transportista está sujeta y no exenta del IGIC. La entrega que realice posteriormente el sujeto pasivo revendedor está excluida del régimen especial de los bienes usados, debiendo aplicar el régimen general.

B) El mismo caso anterior pero el transportista es una persona física acogida al régimen especial de pequeño empresario o profesional.

En este ejemplo, el camión tiene la consideración de bien usado porque la entrega por parte de la persona física transportista está sujeta y exenta del IGIC por aplicación del artículo 110.1 de la Ley 4/2012. La entrega que realice posteriormente el sujeto pasivo revendedor está incluida en el régimen especial de los bienes usados.

C) La sociedad mercantil X está acogida al régimen especial de los bienes usados y adquiere un camión a la sociedad mercantil Y que está acogida al mismo régimen especial y a la entrega de Y a X le resulta aplicable dicho régimen.

La entrega posterior que efectúe la sociedad mercantil Y no le resulta aplicable el régimen especial de los bienes usados, por lo que tributaría por el régimen general.

D) Una sociedad mercantil está acogida al régimen especial de los bienes usados y adquiere unos muebles a un empresario que tiene la consideración de comerciante minorista y adquiere bienes usados a particulares.

La entrega posterior que efectúe la sociedad mercantil no le resulta aplicable el régimen especial de los bienes usados, por lo que tributaría por el régimen general.

Corresponde ahora examinar el contenido del régimen especial. La característica esencial del régimen especial de los bienes usados consiste en la determinación de la base imponible que en lugar de constituir el importe total de la contraprestación determinada conforme a los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991, es el 30 por ciento del importe total de la contraprestación.

No obstante, el sujeto pasivo revendedor de bienes usados podrá optar por la regla especial de considerar como base imponible la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la contraprestación de la adquisición del bien transmitido, determinadas de conformidad con lo establecido en los citados artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991. El sujeto pasivo acogido al régimen especial de los bienes usados podrá renunciar a la opción de aplicar esta regla especial de fijación de la base imponible.

El artículo 21 del Reglamento de gestión regula el proceso formal de opción y renuncia a la regla especial de determinación de la base imponible, en los siguientes términos:

"*Artículo 21.- Ejercicio de la opción y renuncia del sistema de determinación de la base imponible.*

1. La opción del sujeto pasivo a considerar base imponible la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la de la adquisición del bien transmitido, se ejercitará mediante la presentación de la declaración censal de comienzo de la actividad. También se podrá ejercitar a través de declaración censal de modificación, que deberá presentarse durante el mes de enero del primer año en que la opción deba surtir efecto.

La opción tendrá efectos durante los años naturales posteriores, en tanto no se ejercite la renuncia en los términos establecidos en el apartado siguiente.

2. La renuncia a considerar base imponible la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la de la adquisición del bien transmitido se ejercitará a través de la declaración censal de modificación que deberá presentarse durante el mes de enero del primer año en que la renuncia surta efectos.

La renuncia tendrá efectos durante los años naturales posteriores, en tanto no se ejercite la opción en los términos establecidos en el apartado anterior."

En tanto se encuentre vigente la opción que ha ejercido el empresario acogido al régimen especial de los bienes usados de determinación de la base imponible por la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la contraprestación de la adquisición del bien transmitido, no resulta aplicable la regla general consistente en el 30 por ciento de la contraprestación total.

Cuestión importante es que conforme al apartado Dos del artículo 67 de la Ley 4/2012, la base imponible determinada por la regla especial a la que ha optado el empresario revendedor de bienes usados, en ningún caso podrá ser inferior al 20 por 100 de la contraprestación de la transmisión determinada, según lo establecido en los citados artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991. No obstante, tratándose de vehículos automóviles de turismo usados, dicho porcentaje será del 10 por 100.

TERCERO.- Ya estamos en condiciones de responder a las distintas cuestiones objeto de consulta y que expondremos textualmente como constan en el escrito de solicitud de emisión de consulta vinculante.

La primera cuestión que se plantea es la siguiente:

"*(...) que debo poner en el modelo 400 ya que está la opción "R.E. BIENES USADOS: BASE IMPONIBLE POR DIFERENCIA" y la opción "R.E. BIENES USADOS ¿Qué diferencia hay entre ambas opciones?*

Ya hemos explicado en el apartado SEGUNDO que el régimen especial de los bienes usados es opcional, y que una vez acogido al mismo el sujeto pasivo revendedor puede optar por una regla especial de determinación de la base imponible que es por la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la contraprestación de la adquisición.

La segunda cuestión objeto de consulta textualmente dice: "*Si un proveedor me vende un vehículo acogiéndose a este régimen ¿puedo deducirme ese IGIC que me cobra?"*

La entrega realizada por la entidad mercantil consultante no puede estar acogida al régimen especial de los bienes usados, puesto que el vehículo adquirido no dispone de la consideración de usado dado que la adquisición del vehículo fue realizada en el marco del régimen especial de los bienes usados; por tanto, la entrega que realizaría la entidad mercantil consultante se efectuaría en el marco del régimen general del IGIC. Puesto que su entrega estaría sujeta y no exenta del IGIC (señala en el texto de la consulta que es comerciante mayorista), puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas, siempre y cuando cumpla los requisitos para el ejercicio de tal derecho, entre los cuales se encuentra estar en posesión de una factura donde conste la repercusión de la cuota del IGIC que ha soportado en la adquisición del vehículo con aplicación del régimen especial que nos ocupa.

En este sentido, con carácter general los sujetos pasivos revendedores acogidos al régimen especial de los bienes usados no tienen obligación de consignar de manera separada en la factura que debe emitir la cuota repercutida, entendiéndose que se encuentra comprendida en el precio de la operación. No obstante, debe consignar en la factura de manera separada la cuota devengada cuando el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria, entre las que se encuentra el derecho a la deducción. Todo ello conforme al artículo 68 bis de la Ley 4/2012, que dispone:

"Artículo 68º-bis. Repercusión del impuesto.

En las operaciones a las que resulten aplicables los regímenes especiales de los bienes usados y de objeto de arte, antigüedades y objetos de colección, los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación, salvo que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria."

La tercera cuestión planteada presenta el siguiente tenor textual:

"*¿Al yo emitir una factura a un cliente con este régimen debo indicar claramente el importe del IGIC? (Esto último lo digo porque he recibido una factura acogida a este régimen de un proveedor, en la que no me indica el importe del IGIC, por separado, por lo que no sé cuánto podría deducir de IGIC)*."

Como hemos expuesto en la contestación a la segunda cuestión planteada, conforme al artículo 68 bis de la Ley 4/2012, en la factura que emita respecto a una entrega de un bien acogida al régimen especial de los bienes usados, no está obligado el sujeto pasivo revendedor a consignar de manera separada la cuota del IGIC devengada, salvo que el adquirente así lo exija para el ejercicio de un derecho de naturaleza tributaria.

En cuanto a la adquisición de un bien por parte de la consultante que está acogida al régimen especial de los bienes usados, se reitera lo señalado anteriormente en que la entrega por parte de la entidad consultante no puede estar acogida al régimen especial que estamos analizando sino al régimen general, por lo que si desea deducir la cuota soportada en la adquisición deberá solicitar al proveedor que emita o modifique la factura con base en el artículo 68 bis de la Ley 4/2012.

Textualmente la cuarta cuestión planteada dice:

"*Para confirmar que lo he entendido bien, me gustaría también que me indicara cuánto debo cobrar de IGIC en estos tres casos prácticos:*

- Si nosotros compramos un vehículo (acogido a este régimen especial y con tipo del IGIC 9,5%), en 95.000 € de precio más un IGIC de 950 €. Y luego yo lo vendo en un precio de venta de 100.000 € (sin incluir el IGIC) ¿Qué cantidad debo tomar como base de IGIC al 9,5%?

- El mismo caso práctico pero el vendedor no nos ha cobrado el IGIC, porque se trata de un particular.

- Si vendo el vehículo en un precio menor que el que lo compro, que base imponible debo coger para aplicar el impuesto."

Respecto al primer caso práctico, por las razones que hemos expuesto en la contestación a las cuestiones planteadas anteriormente, señalamos lo siguiente:

No es posible que siendo, según la pregunta, aplicable el régimen especial de los bienes usados, que la base imponible de la entrega sea el precio de venta (95.000). Si fuera aplicable el citado régimen especial, con carácter general la base imponible hubiera sido el 30 por ciento de la contraprestación (0,3 x 95.000 = 28.500 €), y sobre esta base imponible de 28.500 € se aplicaría el tipo del 9,5 por ciento, lo que daría un resultado de 2.707,50 €, lo supondría la exigencia al adquirente de un importe de 97.707,50 € (95.000 + 2.707,50). En la factura no sería obligatorio consignar la cuota del IGIC devengada, por lo se haría solo constar el precio de la operación de 97.707,50 €, salvo que el adquirente exija al transmitente que conste de

manera separada en la factura la cuota devengada a los efectos de disponer del adecuado documento formal que justifique el ejercicio de la deducción.

Si el transmitente hubiera optado por la regla especial de base imponible, ésta sería la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la contraprestación de la adquisición, sin que la diferencia pueda ser inferior al 10 por ciento de la contraprestación de la transmisión. No facilita la cuestión planteada la contraprestación de la adquisición, por lo que haremos calculo alguno.

La posterior entrega por parte del sujeto pasivo revendedor no estaría acogida al régimen especial de los bienes usados sino al régimen general, por lo que la base imponible sería 100.000 € conforme al artículo 22 de la Ley 20/1991. Sobre dicha base se aplicaría el tipo impositivo del 9,5 por ciento.

Respecto al segundo supuesto práctico, en este caso la adquisición al particular estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados conforme al artículo 7.1.A) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre; no obstante, dado que el adquirente manifiesta que su actividad es la venta al por mayor de vehículos de segunda mano, sería de aplicación provisionalmente la exención prevista en el 45.I.B).17 del citado Texto Refundido. La exención se elevaría a definitiva si la entidad mercantil adquirente entrega el vehículo dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición

A la entrega posterior por parte del sujeto pasivo revendedor (la entidad consultante), le sería de aplicación el régimen de bienes usados, siendo la base imponible el 30 por ciento de la contraprestación, salvo si ha ejercido la opción de aplicar el régimen o regla especial de base imponible, en la que ésta sería la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la contraprestación de la adquisición, sin que la diferencia pueda ser inferior al 10 por ciento de la contraprestación de la transmisión exigida por el sujeto pasivo revendedor.

En cuanto al tercer supuesto práctico, la base imponible sería el 30 por ciento de la contraprestación exigida, sin que el hecho de que el precio de venta sea inferior al precio de compra tenga incidencia. Si ha optado por el régimen o regla especial de determinación de la base imponible, en todo caso la base imponible sería el 10 por ciento de la contraprestación de la entrega. En cualquier caso, tanto si se aplica la regla general como si se aplica la regla especial, en el caso de vinculación entre las partes sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 23.3 de la Ley 20/1991, por lo que la contraprestación de la entrega por parte del sujeto pasivo revendedor sería el valor normal de mercado.

La última cuestión que se plantea en el escrito de petición de emisión de consulta vinculante presenta textualmente la siguiente redacción:

"*Este IGIC que cobro en este régimen, cuando lo pongo en el modelo 420 ¿debo indicar imagino que la base a la que aplico el IGIC y no el precio final del vehículo?*"

Respecto a las entregas de bienes usados a los que se les aplica el régimen especial de los bienes usados, en la autoliquidación trimestral (modelo 420) debe consignarse la base imponible determinada conforme a lo previsto en el artículo 67 de la Ley 4/2012, nunca la contraprestación de la entrega.

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, 2 de enero de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez