Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1755 (13/01/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 40 Ley 20/1991 Art. 42 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante realiza exclusivamente una actividad comercial por la que dispone de la consideración de comerciante minorista. Hace seis años adquirió un local que afectó a su actividad comercial como bien de inversión soportando una cuota del IGIC que no ha podido deducir por efectuar exclusivamente entregas de bienes exentas del IGIC sin derecho a la deducción. La utilización del local como bien de inversión comenzó el mismo año de su adquisición. Ha transmitido dicho local sujeto y no exento al IGIC como consecuencia de la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.uno.22º de la Ley 4/2012, con inversión del sujeto pasivo en el empresario adquirente.

Consulta si tiene derecho a la deducción por la regularización de la cuota soportada en la adquisición del local. Caso de respuesta positiva, consulta sobre la forma de ejercer la deducción derivada de la regularización teniendo en cuenta que no está obligado a presentar autoliquidaciones periódicas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La persona física consultante tiene derecho a ejercer el derecho a la deducción como consecuencia del proceso de regularización de la cuota soportada en la adquisición del local que afectó al desarrollo de su actividad comercial, con el límite de la cuota devengada por la entrega del local y que debe declarar el empresario adquirente como sujeto pasivo por inversión.

- La deducción deberá obligatoriamente efectuarse en la autoliquidación periódica correspondiente al último período de liquidación del año en que la persona física transmite el local, aunque no tenga obligación, por efectuar exclusivamente entregas de bienes exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.uno.27º de la Ley 4/2012, de presentar autoliquidaciones periódicas.

- La autoliquidación en la que deba ejercer la deducción será el modelo de autoliquidación 420, salvo que tenga la condición de gran empresa en cuyo caso será el modelo de autoliquidación 410.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante realiza exclusivamente una actividad comercial por la que dispone de la consideración de comerciante minorista. Hace seis años adquirió un local que afectó a su actividad comercial como bien de inversión soportando una cuota del IGIC que no ha podido deducir por efectuar exclusivamente entregas de bienes exentas del IGIC sin derecho a la deducción. La utilización del local como bien de inversión comenzó el mismo año de su adquisición. Ha transmitido dicho local sujeto y no exento al IGIC como consecuencia de la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.uno.22º de la Ley 4/2012, con inversión del sujeto pasivo en el empresario adquirente.

Consulta si tiene derecho a la deducción por la regularización de la cuota soportada en la adquisición del local. Caso de respuesta positiva, consulta sobre la forma de ejercer la deducción derivada de la regularización teniendo en cuenta que no está obligado a presentar autoliquidaciones periódicas.

SEGUNDO.- El artículo 40 de la Ley 20/1991, regulador de las deducciones de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión y regularización de las citadas cuotas, dispone:

> *"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.(...)"*

De este precepto se desprende que la cuota del IGIC soportada en la adquisición o importación de un bien de inversión pueden ser objeto de deducción conforme a las reglas generales para el ejercicio de tal derecho; no obstante, la cuota soportada entra obligatoriamente en un proceso de regularización aunque la misma no haya sido objeto de

deducción, o no haya podido ser objeto de deducción, por parte del empresario o profesional adquirente o importador.

Debemos tener en cuenta que el número 2 del artículo 40 que nos ocupa comienza disponiendo que "*las cuotas deducibles deberán regularizarse",* de lo que se desprende:

- Que no es necesaria la deducción efectiva de la cuota soportada para la regularización de ésta.

- Que el hecho de no ejercer el derecho a la deducción de la cuota soportada como consecuencia de ser cero el porcentaje de deducción el año de adquisición o importación del bien de inversión (como es el caso de la persona física consultante), no impide que la cuota se integre en el proceso de regularización. De entender lo contrario haría inaplicable el artículo 42 de la Ley 20/1991, al que luego nos referiremos; en este sentido, resulta relevante lo expresado en el último párrafo del número 2 del citado artículo 42 cuando dispone que "*La regularización a que se refiere este artículo deberá practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrata.*", debiéndose tener en cuenta que éste es el supuesto en el que se encuentra acogido la persona física consultante.

La persona física consultante hasta el año de transmisión del local ha utilizado exclusivamente el mismo en operaciones que no han dado derecho a la deducción, por lo que el porcentaje definitivo de deducción en los cinco primeros años del período de regularización ha sido cero, de lo que deriva la imposibilidad de efectuar regularización alguna de la cuota soportada en la adquisición del local.

Partiendo que el período de regularización de los bienes de inversión de naturaleza inmobiliaria es de nueve años siguientes al del comienzo de su utilización y que el local ha sido entregado al sexto año desde su entrada en funcionamiento, nos encontramos ante la transmisión de un bien de inversión durante su proceso de regularización.

El artículo 42 de la Ley 20/1991, regulador de la transmisión de bienes de inversión durante el período de regularización, dispone:

> "*1. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización, ésta se realizará de una sola vez por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.*
>
> *A tal efecto, si la entrega estuviere sujeta al Impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.*
>
> *No obstante, la diferencia resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no será deducible en cuanto exceda de la cuota repercutida al adquirente en la transmisión del bien a que se refiera.*
>
> *Si la entrega resultase exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y los restantes hasta la expiración del período de regularización.*
>
> *Se exceptúan de lo previsto en el párrafo anterior las entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción, a las que se aplicará la*

regla contenida en el párrafo 2º de este número 1 correspondiente a las entregas sujetas y no exentas. Las deducciones que procedan en este caso no podrán exceder de la cuota que, en el caso en que la operación no hubiese estado exenta o no sujeta, resultaría de aplicar el tipo vigente a la base imponible de las entregas o al valor interior de los bienes exportados o enviados a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea.

La regularización a que se refiere este artículo deberá practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrata.

2. Lo dispuesto en este artículo no será aplicable, en ningún caso, a las operaciones a que se refiere el artículo 9, apartado 1º, de esta Ley, quedando el adquirente subrogado en la posición del transmitente.

En este caso, la prorrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que faltan para terminar será la que corresponda al adquirente.

3. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación cuando los bienes de inversión se transmitan antes de su utilización por el sujeto pasivo."

La transmisión de un bien de inversión durante el período de regularización de la cuota soportada en su adquisición o importación, implica que la regularización debe efectuarse de un sola vez respecto al año en que se transmite el bien y, en su caso, los años que faltan del periodo de regularización.

Teniendo en cuenta que la entrega del local por parte de la persona física consultante está sujeta y no exenta del IGIC, se desprende de este artículo 42 lo siguiente:

- Se presume que la persona física consultante utilizó, el año de transmisión (año 6) y en el resto de los años que faltan del período de regularización (años 7, 8 y 9), el local exclusivamente en operaciones que dieron derecho a la deducción, por lo que el porcentaje de deducción de dichos años se presume que ha sido del cien por cien (100 %).

- Dado que existe una diferencia de más de diez puntos porcentuales entre el porcentaje definitivo de deducción del año en que la persona física consultante adquirió el local (0 %) y los porcentajes de deducción del año de transmisión y del resto de los años que faltan del período de regularización (100 %), procede la regularización, además como un derecho de la persona física consultante.

- La deducción a la que tiene derecho la persona física consultante tiene como límite la cuota repercutida en la entrega del local por parte de la persona física consultante. Si bien el tercer párrafo del número 1 se refiere a la "*cuota repercutida al adquirente"* hay que entenderlo aplicable cuando, como en el supuesto objeto de consulta, se ha invertido la condición del sujeto pasivo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.1.2.h), guión segundo, de la Ley 20/1991. En este supuesto, el límite de la deducción por regularización será la cuota devengada y que debe ser declarada por el empresario adquirente.

Determinado el derecho a la deducción como consecuencia de la regularización de la cuota soportada por la persona física consultante en la adquisición del local, queda por responder a la siguiente consulta efectuada: forma de ejercer la deducción derivada de la regularización.

El número 5 del artículo 40 de la Ley 20/1991 dispone:

"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."

De este precepto se desprende:

- Que la deducción exclusivamente se puede efectuar en la autoliquidación periódica correspondiente al último período de liquidación, mensual o trimestral, del año de entrega del bien de inversión.

- Que la deducción se debe efectuar a través de una autoliquidación periódica aunque el sujeto pasivo no tenga obligación de presentar autoliquidaciones periódicas.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- La persona física consultante tiene derecho a ejercer el derecho a la deducción como consecuencia del proceso de regularización de la cuota soportada en la adquisición del local que afectó al desarrollo de su actividad comercial, con el límite de la cuota devengada por la entrega del local y que debe declarar el empresario adquirente como sujeto pasivo por inversión.

- La deducción deberá obligatoriamente efectuarse en la autoliquidación periódica correspondiente al último período de liquidación del año en que la persona física transmite el local, aunque no tenga obligación, por efectuar exclusivamente entregas de bienes exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.uno.27º de la Ley 4/2012, de presentar autoliquidaciones periódicas.

- La autoliquidación en la que deba ejercer la deducción será el modelo de autoliquidación 420, salvo que tenga la condición de gran empresa en cuyo caso será el modelo de autoliquidación 410.

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, 13 de enero de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo