Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea

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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2190 (26/09/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 29.5.6. 7 y 8 Ley 20/1991 Art. 30.1 Ley 20/1991 Art. 40 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante desarrolla la actividad profesional de arquitecto, estando excluido del régimen especial del pequeño empresario o profesional. Declara que hace tres años adquirió una vivienda que utiliza, desde su adquisición, como residencia habitual, teniendo habilitado un espacio en la vivienda para su utilización como despacho profesional. Este espacio no es susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Igualmente, hace dos años adquirió un automóvil de turismo que utiliza tanto para sus desplazamientos particulares como para la visita a obras.

Conforme con la legislación vigente en los años de adquisición no pudo deducir, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de la vivienda y del automóvil de turismo.

Consulta si con la modificación desde el día 1 de enero de 2023 de los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991, y puesto que entiende que tanto la vivienda como el automóvil de turismo adquiridos constituyen bienes de inversión aunque utilizados en parte en el desarrollo de la actividad profesional, cabe la regularización de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de la vivienda y del automóvil de turismo en los años que falta por transcurrir del período de regularización.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La cuota del IGIC soportada en la adquisición, antes del día 1 de enero de 2023, de una vivienda no susceptible de un aprovechamiento independiente y separado del resto, que se utiliza simultáneamente como residencia habitual y despacho para el desarrollo de una actividad profesional (arquitecto), no puede ser objeto de deducción en ninguna proporción. Este carácter de cuota no deducible impide que se incorpore al proceso de regularización de cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes de inversión prevista en el artículo 40.2 de la Ley 20/1991.

- No tiene la consideración de bien de inversión un automóvil de turismo adquirido antes del día 1 de enero de 2023, que se utilice de forma alternativa en actividades privadas y en actividades profesionales (visitas a obras en el desarrollo de la profesión de arquitecto). Esta circunstancia impide la regularización prevista en el

artículo 40.2 de la Ley 20/1991 de la cuota del IGIC soportadas en la adquisición de dicho automóvil.

- Las modificaciones de los artículos 29.5, 6, 7 y 8 y 30.1 de la Ley 20/1991, con efecto desde el día 1 de enero de 2023, no tienen ninguna incidencia respecto a las cuotas devengadas y soportadas con anterioridad a dicha fecha en la adquisición o importación de bienes de inversión no susceptibles de un aprovechamiento independiente y separado del resto, que se utilizaron de forma simultánea o alternativa en actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas o de naturaleza no empresarial o profesional; ni tampoco a las cuotas soportadas en la adquisición o importación, antes del día 1 de enero de 2023, de automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, que no disponían de la consideración de bienes de inversión por la imposibilidad de poder ser objeto de deducción, en ninguna proporción, conforme al artículo 30.1 de la Ley 20/1991 vigente con anterioridad a 1 de enero de 2023. Por tanto, las cuotas del IGIC soportadas por el consultante en la adquisición, antes del día 1 de enero de 2023, de la vivienda y del automóvil de turismo, no son deducibles en ninguna proporción.

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).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante desarrolla la actividad profesional de arquitecto, estando excluido del régimen especial del pequeño empresario o profesional. Declara que hace tres años adquirió una vivienda que utiliza, desde su adquisición, como residencia habitual, teniendo habilitado un espacio en la vivienda para su utilización como despacho profesional. Este espacio no es susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Igualmente, hace dos años adquirió un automóvil de turismo que utiliza tanto para sus desplazamientos particulares como para la visita a obras.

Conforme con la legislación vigente en los años de adquisición no pudo deducir, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de la vivienda y del automóvil de turismo.

Consulta si con la modificación desde el día 1 de enero de 2023 de los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991, y puesto que entiende que tanto la vivienda como el automóvil de turismo adquiridos constituyen bienes de inversión aunque utilizados en parte en el desarrollo de la actividad profesional, cabe la regularización de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de la vivienda y del automóvil de turismo en los años que falta por transcurrir del período de regularización.

SEGUNDO.- Una contestación adecuada a la consulta formulada, requiere el análisis de la regulación del requisito objetivo de la deducción de la relación directa en dos ámbitos temporales: hasta el día 31 de diciembre de 2022 y desde el día 1 de enero de 2023.

A) Hasta el día 31 de diciembre de 2022.

Diferenciaremos entre la vivienda y el automóvil de turismo adquiridos.

- Vivienda.

Los números 5 y 6 del artículo 29 de la Ley 20/1991 regulan, y sigue regulando, el requisito objetivo de la deducción de la relación directa. Tales números presentaban el siguiente tenor:

> *"5. Los sujetos pasivos solo podrán deducir el Impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Esta condición deberá cumplirla también la carga impositiva implícita a que se refiere el número 3 anterior.*
>
> *6. Se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad.*
>
> *No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional:*
>
> *1º.- Los bienes que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.*

2º.- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º.- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

4º.- Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito, en los locales o instalaciones de la empresa, del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos."

Este requisito objetivo implicaba (e implica en la actualidad) que las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de un bien o servicio podrán ser objeto de deducción (además de cumplir el resto de los requisitos), si el bien o servicio adquirido o importado tiene una relación directa con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

El número 6 del artículo 29 de la Ley 20/1991 regula qué se considera directamente relacionado con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo: cuando el bien o servicio adquirido o importado se afecte exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

El mismo número 6 establece un conjunto de supuestos en los que se considera que no existe una exclusiva afectación al ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, entre los cuales se encuentra la utilización simultánea en el ejercicio de actividades económicas (en el supuesto objeto de consulta, el desarrollo de la profesión de arquitecto) y actividades no empresariales (utilización de la vivienda con fines particulares, residencia habitual).

Ligado íntimamente con el requisito objetivo de la relación directa, se encuentra el principio del destino previsible recogido en el artículo 33.2 de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

"2. 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 o servicio al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, es decir prevé que se cumplirá el requisito objetivo de la relación directa. Por tanto, no resulta obligatorio comprobar el cumplimiento real del requisito objetivo de la relación directa para poder ejercer el derecho a la deducción, si además se cumplen el resto de los requisitos. Obviamente si el destino previsible se modifica, debe rectificarse la deducción efectuada.

Conforme a lo establecido en los números 5 y 6 del artículo 29 y en el número 2 del artículo 33, ambos de la Ley 20/1991, la simple previsión de utilización particular de la vivienda por parte de la persona física adquirente, implica el incumplimiento del requisito objetivo de la relación directa, de lo que deriva la imposibilidad de ejercer la deducción de la cuota del IGIC soportada en su adquisición, en ningún porcentaje. No obstante, el número 7 del artículo 29 de la Ley 20/1991 contiene una matización importante: no supondría una conculcación del requisito objetivo de la relación directa cuando el bien adquirido fuese utilizado para fines privados de forma accesoria y notoriamente irrelevante:

"7. Se exceptúan de lo dispuesto en el número 6 anterior, apartados 1º, 2º y 4º, los bienes o servicios que se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante."

Por tanto, podemos sentar el criterio de que, hasta el día 31 de diciembre de 2022, la afectación de la vivienda adquirida al ejercicio de actividades profesionales (actividad de arquitecto) y su utilización para fines privados (residencia habitual), implicó la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en su adquisición, salvo que la utilización para fines privados hubiera sido de forma accesoria y notoriamente irrelevante. Dado que la vivienda adquirida tenía, y tiene, como destino constituir su residencia habitual, no cabe hablar de utilización de la vivienda para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

Por último, el número 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991 disponía:

"8. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad se entenderá producida la afectación por aquella parte de los mismos que se utilice realmente en la actividad de que se trate.

En este sentido sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto.

En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles."

El contenido de este número no pudo ser aplicado porque el propio consultante señala que la vivienda no era susceptible de aprovechamiento separado e independiente del resto. Nos encontramos, por tanto, ante una cuota del IGIC excluida de las cuotas deducibles.

El concepto de bien de inversión se encuentra, en su acepción positiva, contemplada en el número 8 del artículo 40 de la Ley 20/1991; y, en su acepción negativa, en el número 9 del citado artículo 40.

"8. 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.

9. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1.º Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2.º Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3.º Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4.º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5.º Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.

6.º Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas."

La regulación vigente con anterioridad a 1 de enero de 2023, a juicio de este centro directivo, no impide que la vivienda adquirida por el consultante disponga de la condición de bien de inversión por la parte que se afecta al desarrollo de su actividad profesional.

Los números 1, 2 y 3 del artículo 40 de la Ley 20/1991 disponen:

"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."

Se desprende del contenido de estos números que la cuota soportada en la adquisición o importación de un bien de inversión siempre debe ser obligatoriamente objeto de un proceso de regularización.

Dada la naturaleza de los bienes de inversión, susceptibles de ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación, deducir exclusivamente con base en los datos del año de su adquisición o importación, puede acarrear ventajas o desventajas injustificadas para el sujeto pasivo, cuando, en particular, varíen con posterioridad los datos que se hayan tenido en cuenta inicialmente para la determinación del importe de las deducciones.

El proceso de regularización de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal. Únicamente no procederá la regularización en los supuestos previstos en los números 6 y 7 del artículo 40 de la Ley 20/1991:

"*6. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en las operaciones a que se refiere el artículo 9, apartado 1., 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."

Partiendo que la vivienda adquirida por el consultante dispone de la consideración de bien de inversión por la parte afecta al desarrollo de actividades económicas, obligatoriamente la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la vivienda objeto de consulta debiera entrar en el proceso de regularización previsto en el artículo 40.2 de la Ley 20/1991. No obstante, la regularización

prevista en el citado artículo 40.2 únicamente es predicable de las cuotas que sean deducibles; en sentido contrario, no cabe la regularización de las cuotas excluidas del derecho a la deducción por incumplir el requisito de la relación directa. Por tanto, la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la vivienda no se incorpora a ningún proceso de regularización.

Por "cuotas deducibles" debe entenderse el conjunto de cuotas soportadas que cumplen los requisitos para ser objeto de deducción conforme al porcentaje de deducción que corresponde al sector de actividad al cual se encuentra afecto el bien o servicio adquirido o importado; es decir, el hecho de que desarrolle el empresario o profesional operaciones, por ejemplo, exentas que no permitan ejercer el derecho a la deducción, no implica que las cuotas soportadas del IGIC que cumplan los requisitos para su deducción no tengan la consideración de "cuotas deducibles", cuestión distinta es que no pueda ejercerse su deducción por utilizarse los bienes o servicios en operaciones que no dan derecho a la deducción.

- Automóvil de turismo.

Nos encontramos ante un elemento patrimonial indivisible, por lo que no cabía un aprovechamiento parcial, de lo que deriva que no fue posible la deducción de la cuota del IGIC soportada en su adquisición en ningún porcentaje, en aplicación de los mismos criterios expresados respecto a la vivienda.

A mayor abundamiento, la cuota del IGIC soportada en la adquisición del automóvil de turismo que se utilizaba de forma alternativa para fines profesionales (visitas a obras) y para fines privados, no sólo no fue posible su deducción con base en los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991, sino también con base en lo que disponía, hasta el día 31 de diciembre de 2022, el artículo 30.1 de la Ley 20/1991:

"*1. No podrán ser objeto de deducción:*

1º.- Las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, así como los accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubrificantes con destino a dichos vehículos y los demás servicios referentes a los mismos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a los siguientes vehículos:

a) Los destinados exclusivamente al transporte de mercancías.

b) Los destinados exclusivamente al transporte de viajeros mediante la contraprestación, con excepción de las cuotas soportadas por la utilización de dichos vehículos que no serán deducibles en ningún caso.

c) Los destinados exclusivamente a la prestación de servicios de enseñanzas de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados por sus fabricantes exclusivamente a la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o promoción de ventas.

e) Los adquiridos por agentes comerciales independientes para destinarlos exclusivamente a sus desplazamientos profesionales.

f) Los adquiridos para ser utilizados exclusivamente en servicios de vigilancia.

g) En general, aquellos cuya utilización no dé lugar a la aplicación de lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, además, puedan considerarse afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior."

Tengamos en cuenta la circunstancia de que hemos determinado la imposibilidad de deducción de la cuota del IGIC soportada en la adquisición del automóvil de turismo, no sólo con base en el artículo 29.5, 6, 7 y 8 de la Ley 20/1991, sino también con base en el artículo 30.1 de la Ley 20/1991; y ello tiene una gran trascendencia como luego veremos, por lo que debemos plantearnos qué norma primaba hasta el día 31 de diciembre de 2022 respecto al ejercicio de la deducción de las cuotas soportadas en operaciones relativas a medios de transporte en general, o a automóviles de turismo en particular.

Para resolver este "conflicto normativo" hemos de acudir al "principio de especialidad" (norma especial prima sobre norma general), que ha sido calificado por nuestra jurisprudencia como principio general del Derecho y cuya aplicación en el ámbito financiero-tributario ha sido reconocida, entre otras, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2000. En virtud de este principio, cuando dos o más normas regulen aparentemente el mismo supuesto de hecho, debemos aplicar aquella que tenga un destinatario más individualizado, propio o característico con relación al destinatario de la otra u otras normas, que debe ser más general. Llevando esto al caso que nos ocupa, debemos concluir que respecto a las cuotas del IGIC soportada en operaciones relativas a medios de transporte en general, o a automóviles de turismo en particular, prevalecía la regulación contenida en el artículo 30.1 de la Ley 20/1991.

Pues bien, conforme a lo establecido en el artículo 40.9.5º de la Ley 20/1991, los automóviles de turismo, adquiridos o importados con anterioridad al día 1 de enero de 2023, excluida del derecho a la deducción la cuota del IGIC soportada en su adquisición o importación por aplicación del artículo 30.1 de la Ley 20/1991, no tienen la calificación de bien de inversión.

El dato de que la cuota soportada en la adquisición del automóvil de turismo tuviera la condición de cuota no deducible, y el hecho de que no tuviera la condición de bien de inversión, fueron impedimentos evidentes de inaplicación del proceso de regularización de dicha cuota soportada.

B) Desde el día 1 de enero de 2023

La redacción del artículo 29 de la Ley 20/1991 es objeto de modificación por el artículo 82.Uno de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, quedando los números 5, 6, 7 y 8 redactados de la forma siguiente:

"*5. Los sujetos pasivos no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional. Esta condición deberá cumplirla también la carga impositiva implícita a que se refiere el número 3 anterior.*

6. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito, en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

7. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo I del texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.

b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.

e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el Capítulo I del Título II de esta ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los apartados 3.º y 4.º del apartado 6 de este artículo.

8. Lo dispuesto en el número anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho número:

1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2.º Combustibles, carburantes, lubrificantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.»

Por otra parte, el artículo 30.1 de la Ley 20/1991, quedó redactado del modo siguiente:

"*1. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:*

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.

A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

2.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

3.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

4.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor.

Se entenderán por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, solo puedan utilizarse en fines de promoción.

Se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

5.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades."

De forma resumida podemos señalar que de la redacción vigente desde el día 1 de enero de 2023 del artículo 29.5, 6, 7 y 8 de la Ley 20/1991, se desprende que cuando un empresario o profesional adquiere o importa un bien o servicio que no afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, las cuotas del IGIC soportadas no podrán ser deducidas en ninguna medida o cuantía, salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo caso la afectación parcial de dichos bienes permitiría la deducción parcial de tales cuotas del IGIC conforme a las reglas expresadas en el citado artículo 29. Excepcionalmente el número 8 del artículo 29 extiende esta posibilidad de deducción parcial a determinados gastos corrientes. Respecto a la nueva redacción del artículo 30.1 de la Ley 20/1991 se ha suprimido toda referencia a medios de transporte.

La cuestión objeto de consulta es si los cambios normativos de los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la 20/1991, y del número 1 del artículo 30 del mismo cuerpo legal, suponen que las cuotas devengadas con anterioridad al día 1 de enero de 2023 y soportadas en la adquisición de la vivienda o del automóvil de turismo que se utilizan parcialmente en actividades empresariales o profesionales y actividades privadas, sin ser susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, entran en el proceso de regularización previsto en el artículo 40 de la Ley 20/1991 por los años que faltan por transcurrir del período de regularización.

Respecto a la vivienda, tanto con la redacción vigente antes y desde el día 1 de enero de 2023, siempre ha tenido la consideración de bien de inversión por la parte que se emplea en el desarrollo de la actividad profesional de arquitecto (siempre y cuando el valor imputable de adquisición a esa parte de la vivienda sea igual o superior a 3.005,06 euros). Igualmente, desde el día 1 de enero de 2023 el hecho de que un automóvil de turismo se afecte parcialmente a actividades empresariales o profesional y a necesidades privadas, no impide su consideración de bien de inversión, siempre y cuando se cumpla el requisito cuantitativo expresado.

Pues bien, la respuesta es que las modificaciones del contenido de los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la 20/1991, y del número 1 del artículo 30 de la citada ley, no suponen que las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de la vivienda y del automóvil de turismo entren en proceso de regularización en los años que faltan por trascurrir del período de regularización (conforme a los datos aportados, 7 años respecto a la vivienda y 3 años respecto al automóvil de turismo), por dos razones:

- Respecto a la vivienda, porque la cuota soportada en su adquisición, conforme a la regulación vigente en el devengo del Impuesto, no era deducible, y este carácter no puede ser modificado conforme a una normativa que entra en vigor con posteridad a dicho devengo, y sin que

exista una disposición que prevea la aplicación retroactiva de las modificaciones legales que han entrado en vigor el día 1 de enero de 2023.

Debemos recordar que conforme al artículo 21.1, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria (el ejercicio de la deducción es un elemento determinante para cuantificar la cuota tributaria, cuyo pago constituye la obligación tributaria principal).

Ya hemos expresado que una cuota no deducible no puede ser objeto de la regularización prevista en el artículo 40.2 de la Ley 20/1991.

- Respecto al automóvil de turismo, por los motivos que se han expuesto en el anterior guión, su no consideración de bien de inversión, conforme a la regulación vigente en el momento del devengo del Impuesto por su adquisición, y sin que exista disposición de aplicación retroactiva de las modificaciones que han entrado en vigor el día 1 de enero de 2023, queda inalterada.

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

- La cuota del IGIC soportada en la adquisición, antes del día 1 de enero de 2023, de una vivienda no susceptible de un aprovechamiento independiente y separado del resto, que se utiliza simultáneamente como residencia habitual y despacho para el desarrollo de una actividad profesional (arquitecto), no puede ser objeto de deducción en ninguna proporción. Este carácter de cuota no deducible impide que se incorpore al proceso de regularización de cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes de inversión prevista en el artículo 40.2 de la Ley 20/1991.

- No tiene la consideración de bien de inversión un automóvil de turismo adquirido antes del día 1 de enero de 2023, que se utilice de forma alternativa en actividades privadas y en actividades profesionales (visitas a obras en el desarrollo de la profesión de arquitecto). Esta circunstancia impide la regularización prevista en el artículo 40.2 de la Ley 20/1991 de la cuota del IGIC soportadas en la adquisición de dicho automóvil.

- Las modificaciones de los artículos 29.5, 6, 7 y 8 y 30.1 de la Ley 20/1991, con efecto desde el día 1 de enero de 2023, no tienen ninguna incidencia respecto a las cuotas devengadas y soportadas con anterioridad a dicha fecha en la adquisición o importación de bienes de inversión no susceptibles de un aprovechamiento independiente y separado del resto, que se utilizaron de forma simultánea o alternativa en actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas o de naturaleza no empresarial o profesional; ni tampoco a las cuotas soportadas en la adquisición o importación, antes del día 1 de enero de 2023, de automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, que no disponían de la consideración de bienes de inversión por la imposibilidad de poder ser objeto de deducción, en ninguna proporción, conforme al artículo 30.1 de la Ley 20/1991 vigente con anterioridad a 1 de enero de 2023. Por tanto, las cuotas del IGIC soportadas por el consultante en la adquisición, antes del día 1 de enero de 2023, de la vivienda y del automóvil de turismo, no son deducibles en ninguna proporción.

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, 26 de septiembre de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez