Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 5.1, 5.4.b) y 5.6.a) Ley 20/1991 Art. 10.1.20) Ley 20/1991 Art. 10.1.23) Ley 20/1991 Art. 43 y 43 bis Ley 20/1991 Art. 1.1 D. 1/2002 Art. 6.Uno.4 y 6.Dos D. 1/2002 Art. 8.2 D. 1/2002

CUESTIÓN PLANTEADA:

La sociedad consultante se constituyó en el año 2002 y adquirió una parcela de terreno en mayo del año 2003, que figura contabilizada en el grupo 2 por un importe de 1.029.863,69 €, momento en el cual pagó el ITPAJD e IGIC correspondientes, y contabilizó en el grupo 2 unos trabajos en curso desde julio de 2002 hasta mayo de 2004 (anteproyecto, honorarios, arquitectos y aparejador) realizados sobre dicha parcela, por un monto total de 69.665,25 €, por los cuales también soportó el IGIC.

Se manifiesta en el escrito de consulta que la sociedad no ha tenido ingreso alguno desde que se constituyó, no ha adquirido ningún otro inmueble, ni ha realizado ningún otro trabajo que el indicado en el párrafo precedente, no habiendo contratado nunca personal alguno, ni se ha dado de alta en actividad económica alguna. Si bien la idea inicial era ejercer la actividad de promoción de edificaciones o construir inmuebles para su explotación arrendaticia, está contemplando la posibilidad de vender la parcela en el año 2005, sin realizar ninguna otra inversión en la parcela ni realizar ningún trabajo en ella, y proceder a disolver y liquidar la sociedad.

Conforme a lo manifestado, se realizan las siguientes consultas:

1º Si el IGIC soportado en la adquisición de la parcela y en los trabajos realizados para la misma (anteproyecto, etc.) es deducible del IGIC a repercutir en el momento de la venta de la misma.

2º Si la respuesta fuese positiva ¿se ingresaría el importe resultante con un modelo 412 o tendría que proceder a presentar previamente un modelo 400 de alta censal y hacer uso de un modelo 420?

3º Si tuviera que presentar el modelo 400, por ejemplo de promoción de edificaciones ¿tendría también que presentar el modelo 036?

4º En caso de que la respuesta a la primera consulta fuera negativa y el IGIC soportado hasta ahora no fuera deducible ¿Se ingresaría el IGIC repercutido en la venta de la parcela con el modelo 412?

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

Son deducibles con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios las cuotas de IGIC soportadas por el consultante correspondientes a sus actividades empresariales de acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la Ley 20/1991, mediante las correspondientes autoliquidaciones periódicas (modelo 420 de régimen general de deducciones del IGIC), deducción que también podrá realizarse una vez iniciada la realización de entregas o prestaciones de servicio, que en el supuesto planteado resultará ser la entrega de la parcela, en cuyo caso se practicará también en la correspondiente autoliquidación, modelo 420, en que se ingrese la cuota repercutida por la entrega de la parcela o en las siguientes, no debiéndose utilizar a tal efecto, en ningún caso, la declaración-liquidación ocasional, modelo 412.

En su caso, la deducción previa al inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicio deberá realizarse en función del porcentaje propuesto por el consultante en la correspondiente declaración previa al inicio, salvo que la Consejería de Economía y Hacienda proponga uno diferente, y para su estimación deberá tener en cuenta el destino previsible de los bienes en su actividad, a tal efecto en

el arrendamiento de edificios o parte de los mismos –que parece ser el destino inicialmente previsto - destinados a vivienda es de aplicación la exención del IGIC a que se refiere el artículo 10.1.23) de la Ley 20/1991, sin derecho a deducción de las cuotas soportadas en la actividad. Tales deducciones tendrán carácter provisional y deberán regularizarse atendiendo a lo previsto en el artículo 43 y 43 bis de la Ley 20/1991.

El derecho a deducir sólo podrá ejercerse en la medida en que la entrega de la parcela se encuentre sujeta y no exenta de IGIC, es decir, no sea de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.20) de la Ley 20/1991 para las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables.

La sociedad consultante deberá presentar la declaración previa al comienzo de sus actividades si desea deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicio, y deberá obligatoriamente presentar la declaración de comienzo, modelo 400, de acuerdo con lo previsto en los artículos 1.1 y 6 del Decreto 1/2002. No obstante, la no presentación de la declaración previa al comienzo de sus actividades no impedirá la deducción previa de las cuotas soportadas, con independencia de la posible comisión de una infracción tributaria.

Visto escrito presentado en la Consejería de Economía y Hacienda por la entidad consultante, en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad consultante se constituyó en el año 2002 y adquirió una parcela de terreno en mayo del año 2003, que figura contabilizada en el grupo 2 por un importe de 1.029.863,69 €, momento en el cual pagó el ITPAJD e IGIC correspondientes, y contabilizó en el grupo 2 unos trabajos en curso desde julio de 2002 hasta mayo de 2004 (anteproyecto, honorarios, arquitectos y aparejador) realizados sobre dicha parcela, por un monto total de 69.665,25 €, por los cuales también soportó el IGIC.

Se manifiesta en el escrito de consulta que la sociedad no ha tenido ingreso alguno desde que se constituyó, no ha adquirido ningún otro inmueble, ni ha realizado ningún otro trabajo que el indicado en el párrafo precedente, no habiendo contratado nunca personal alguno, ni se ha dado de alta en actividad económica alguna. Si bien la idea inicial era ejercer la actividad de promoción de edificaciones o construir inmuebles para su explotación arrendaticia, está contemplando la posibilidad de vender la parcela en el año 2005, sin realizar ninguna otra inversión en la parcela ni realizar ningún trabajo en ella, y proceder a disolver y liquidar la sociedad.

Conforme a lo manifestado, se realizan las siguientes consultas:

1º Si el IGIC soportado en la adquisición de la parcela y en los trabajos realizados para la misma (anteproyecto, etc.) es deducible del IGIC a repercutir en el momento de la venta de la misma.

2º Si la respuesta fuese positiva ¿se ingresaría el importe resultante con un modelo 412 o tendría que proceder a presentar previamente un modelo 400 de alta censal y hacer uso de un modelo 420?

3º Si tuviera que presentar el modelo 400, por ejemplo de promoción de edificaciones ¿tendría también que presentar el modelo 036?

4º En caso de que la respuesta a la primera consulta fuera negativa y el IGIC soportado hasta ahora no fuera deducible ¿Se ingresaría el IGIC repercutido en la venta de la parcela con el modelo 412?

SEGUNDO.- En relación a la presentación del modelo 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de obligados tributarios, se informa al consultante que dicho modelo de declaración se refiere a obligaciones tributarias cuya gestión corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no siendo competente esta Administración Tributaria para informar o resolver consultas tributarias en dicha materia, por lo que la presente respuesta a consulta tributaria no se pronunciará al respecto.

Igualmente se le informa al consultante que el artículo 13.4 del Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración Tributaria (BOE. Núm. 51, de 16 de abril de 1997), vigente en tanto no se oponga a lo dispuesto en la Ley 58/2003 y mientras no se aprueben, en su caso, los nuevos desarrollos reglamentarios de esta, dispone que la contestación a las consultas tributarias se notificarán al interesado, lo que exige que exista constancia de recepción de la misma, no siendo posible, en consecuencia, la remisión a un apartado de correos.

TERCERO.- El artículo 5.1 de la Ley 20/1991 establece que, a efectos del IGIC, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren el apartado 2º del número 2, y las letras a) y b) del número 4 del artículo 5. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IGIC.

Manifiesta el consultante que en la adquisición de la parcela procedió a su contabilización en el inmovilizado, grupo 2, en el que también procedió a imputar los gastos de anteproyecto y honorarios de arquitectos y aparejador. Si bien este Centro Directivo no es competente para pronunciarse en materia contable, se desprende que la imputación contable dentro del inmovilizado realizada por el consultante responde a los criterios expuestos en la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a Empresas Inmobiliarias, cuando el destino de la parcela será el arrendamiento o uso propio (previa construcción del inmueble), entendiendo que dicho bien inmueble se encontrará vinculado a la empresa de una manera permanente, y no el grupo de existencias, en cuyo caso el destino sería su transmisión. Expresamente contempla dicha Orden el cambio de destino de los inmuebles en tanto que incorpora la cuenta 609 Transferencia de inmovilizado a existencias como *"cuenta destinada a registrar el aumento de existencias producido como consecuencia de la decisión de incorporar al grupo 3 para su venta posterior los terrenos, solares y edificaciones en general incluidos en el inmovilizado siempre que no hayan estado en explotación."*

Establece el número 4, letra b), del artículo 5 de la Ley 20/1991 que se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen la urbanización de terrenos y la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente. Por último, la letra a) del número 6 del mismo artículo 5 de la Ley 20/1991 dispone que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.

El artículo 10.1.20º de la Ley 20/1991 establece al exención de las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables, en los términos y con el alcance que el mencionado apartado desarrolla, presumiéndose que el terreno objeto de consulta tiene la condición de edificable y, en consecuencia, en su entrega no se aplicará la citada exención.

El artículo 43 de la Ley 20/1991 establece la posibilidad que tienen los empresarios o profesionales en el IGIC de deducir las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

Una vez iniciada la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicio por el empresario o profesional, igualmente se podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su actividad en los términos previstos en el Capítulo Primero - Deducciones - del Título II -Deducciones y devoluciones – del Libro Primero de la Ley 20/1991.

El artículo 1.1 del Decreto 1/2002, de 11 de enero, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar los empresarios o profesionales (en adelante Decreto 1/2002), establece que "*las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en las Islas Canarias actividades empresariales o profesionales deberán comunicar a la Administración tributaria canaria a través de las correspondientes declaraciones censales, el comienzo, modificación o cese en el desarrollo de tales actividades."*

El consultante manifiesta que la intención inicial de la sociedad mercantil era la "promoción de edificaciones o construir inmuebles para su explotación arrendaticia", presumiéndose que, al menos en parte, dicha actividad se refleja en su objeto social, y que con tal finalidad se procede a la adquisición de

determinados servicios (anteproyecto, honorarios de arquitecto y aparejador), por lo que, en virtud de lo previsto en el artículo 5.1 de la Ley 20/1991 y artículo 1.1 del Decreto 1/2002, debió presentar la declaración previa al comienzo a que se refiere el artículo 6.Dos del citado Decreto 1/2002 en la medida en que no se prevea iniciar de forma inmediata la realización habitual de las entregas de bienes o prestación de servicios – que el caso del consultante necesariamente se dilatará en el tiempo dado que es necesaria la construcción del inmueble – y pretenda deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio.

No obstante, el inicio de la presentación de autoliquidaciones, modelo 420, únicamente procederá en la medida en que el sujeto pasivo desee hacer uso de su derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 43 de la Ley 20/1991, en cuyo caso debería haber propuesto en el modelo 400 de declaración previa al inicio el porcentaje de deducción a que se refiere el artículo 43.2 de la Ley 20/1991. Una vez presentado el primer modelo 420 de autoliquidación, el empresario o profesional deberá presentar los sucesivos, con independencia de cual sea su resultado, así como los correspondientes resúmenes anuales (modelo 425 de declaración-resumen anual).

En cualquier caso, y ante la pretensión del consultante de proceder a la transmisión de la parcela objeto de consulta, deberá presentar la declaración de comienzo, que conforme al artículo 6.Uno.4 del Decreto 1/2002, deberá presentarse con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicio, y suponiendo que no ha ejercido la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad conforme se detalla en el párrafo anterior, podrá deducir el IGIC soportado en su actividad como sujeto pasivo en la autoliquidación correspondiente al período en que realice la entrega del mismo y el ingreso de la cuota repercutida, o en las siguientes.

Con la disolución y liquidación de la sociedad, deberá presentarse la declaración de cese a que se refiere el artículo 8 del Decreto 1/2002, en concreto, el número 2 dispone que *"esta declaración deberá presentarse en el plazo de un mes a partir del día siguiente al indicado cese. Cuando una Sociedad o Entidad se disuelva, la declaración de baja deberá ser presentada, a efectos fiscales, antes de la cancelación de los correspondientes asientos en el Registro Mercantil."*

En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo que son deducibles con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios las cuotas de IGIC soportadas por el consultante correspondientes a sus actividades empresariales de acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la Ley 20/1991, mediante las correspondientes autoliquidaciones periódicas (modelo 420 de régimen general de deducciones del IGIC), deducción que también podrá realizarse una vez iniciada la realización de entregas o prestaciones de servicio, que en el supuesto planteado resultará ser la entrega de la parcela, en cuyo caso se practicará también en la correspondiente autoliquidación, modelo 420, en que se ingrese la cuota repercutida por la entrega de la parcela o en las siguientes, no debiéndose utilizar a tal efecto, en ningún caso, la declaración-liquidación ocasional, modelo 412.

En su caso, la deducción previa al inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicio deberá realizarse en función del porcentaje propuesto por el consultante en la correspondiente declaración previa al inicio, salvo que la Consejería de Economía y Hacienda proponga uno diferente, y para su estimación deberá tener en cuenta el destino previsible de los bienes en su actividad, a tal efecto en el arrendamiento de edificios o parte de los mismos –que parece ser el destino inicialmente previsto - destinados a vivienda es de aplicación la exención del IGIC a que se refiere el artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991, sin derecho a deducción de las cuotas soportadas en la actividad. Tales deducciones tendrán carácter provisional y deberán regularizarse atendiendo a lo previsto en el artículo 43 y 43 bis de la Ley 20/1991.

El derecho a deducir sólo podrá ejercerse en la medida en que la entrega de la parcela se encuentre sujeta y no exenta de IGIC, es decir, no sea de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.20º de la Ley 20/1991 para las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables.

La sociedad consultante deberá presentar la declaración previa al comienzo de sus actividades si desea deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicio, y deberá obligatoriamente presentar la declaración de comienzo, modelo 400, de acuerdo con lo previsto en los artículos 1.1 y 6 del Decreto 1/2002. No obstante, la no presentación de la declaración previa al comienzo de sus actividades no impedirá la deducción previa de las cuotas soportadas, con independencia de la posible comisión de una infracción tributaria.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance vinculante previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, advirtiendo que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 12 de abril de 2006

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván