PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 25 Ley 19/1994 Art. 4.4.a) Ley 20/1991 Art. 10.1.25º Ley 20/1991 Art. 29.1.2º Ley 20/1991 Art. 29.4, 5 y 6 Ley 20/1991 Art. 31.1.3º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA:

La sociedad consultante hace referencia al artículo 25 de la Ley 19/1994 que regula la exención en la adquisición de bienes de inversión y establece un plazo de mantenimiento del bien de inversión en utilización, concretamente por cinco años. En el supuesto de incumplimiento de dicho plazo se tiene la obligación de ingresar la cuota no ingresada con los correspondientes intereses de demora. En relación a lo expuesto se consulta las siguientes cuestiones:

La sociedad adquiere un solar exento del IGIC como bien de inversión, porque estima utilizarlo para su edificación y posterior arrendamiento de los bienes inmuebles. Sin embargo al cabo de dos años vende el solar: ¿Puede deducir la cuota abonada como sujeto pasivo sustituto? Y si vende el solar a los cuatro años y seis meses ¿puede deducirse la cuota abonada?

CONTESTACIÓN:

En el supuesto de la adquisición por parte de una sociedad de un solar con el objeto de su edificación y posterior arrendamiento de los bienes inmuebles resultantes, estando sujeta pero exenta del IGIC por aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994, y la posterior venta del solar sin haberse realizado actuaciones administrativas y técnicas conducentes a la edificación del solar, supondrá el incumplimiento de las condiciones para la efectividad de la exención citada. El momento del incumplimiento en este supuesto (que supondrá la obligación por parte de la sociedad adquirente del solar, como sujeto pasivo sustituto, de ingresar la cuota del IGIC dejada de repercutirse por parte del empresario o profesional transmitente por la aplicación indebida de la exención con los correspondientes intereses de demora) se sitúa no el momento del venta del solar, sino en el mismo momento de la adquisición del solar, dado que nunca efectuó actuaciones tendentes a la edificación del solar. Por ello en todo caso el período de devengo de los intereses de demora será el comprendido entre el día siguiente a la finalización del período voluntario para presentar la declaración-liquidación correspondiente al momento de la adquisición del solar hasta el momento del ingreso.

Si no existe ninguna acción administrativa de la Administración Tributaria Canaria que pudiera interrumpir el plazo de prescripción, el ingreso de la cuota del IGIC con posterioridad a los cuatro años desde el momento del incumplimiento de las condiciones para la eficacia de la exención, supone el derecho a la devolución del ingreso indebido a favor del sujeto pasivo sustituto.

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

Si el ingreso de la cuota de IGIC por parte del sujeto pasivo sustituto se realiza antes del transcurso del plazo de prescripción, no cabe la deducción de la misma pues se incumplen los requisitos objetivos de la utilización y de la relación directa para el ejercicio de la utilización contemplados en los números 4, 5 y 6 del artículo 29 de la Ley 20/1991. Se incumple el requisito de la utilización previsto en el número 4 mencionado, dado que el solar adquirido, y que se incorpora al inmovilizado material por su pretendida edificación y arrendamiento de los bienes inmuebles resultantes, no ha sido utilizado en las operaciones que dan derecho a deducir y que vienen expresamente citado en este número 4. Igualmente se incumple el requisito objetivo de la relación directa porque en ningún momento se afecta a la actividad empresarial el solar adquirido, dado que no se ha cumplido el fin para que se adquirió ni cualquier otro fin.

Dada la imposibilidad de deducción, por parte del sujeto pasivo sustituto, de la cuota autorrepercutida por incumplimiento de las condiciones para la efectividad de la exención contemplada en el artículo 25 de la Ley 19/1994, la entrega por parte de la sociedad del solar se encontrará sujeta y exenta del IGIC por aplicación de la exención técnica prevista en el artículo 10.1.25º de la Ley 20/1991. Como consecuencia de ello, dicha transmisión se encontrará sujeta a la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991.

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda, por la entidad consultante, en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (I.G.I.C.), 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 hace referencia al artículo 25 de la Ley 19/1994 que regula la exención en la adquisición de bienes de inversión y establece un plazo de mantenimiento del bien de inversión en utilización, concretamente por cinco años. En el supuesto de incumplimiento de dicho plazo se tiene la obligación de ingresar la cuota no ingresada con los correspondientes intereses de demora. En relación a lo expuesto se consulta las siguientes cuestiones:

La sociedad adquiere un solar exento del IGIC como bien de inversión, porque estima utilizarlo para su edificación y posterior arrendamiento de los bienes inmuebles. Sin embargo al cabo de dos años vende el solar: ¿Puede deducir la cuota abonada como sujeto pasivo sustituto? Y si vende el solar a los cuatro años y seis meses ¿puede deducirse la cuota abonada?

SEGUNDO.- El artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, modificado por el artículo 13.Uno de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, en vigor desde el 1 de enero de 2004, presenta la siguiente redacción:

"1. Las sociedades domiciliadas en Canarias, que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones, estarán exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su constitución, en la ampliación de capital y en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias, durante un período de tres años a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución o de ampliación de capital, cuando el rendimiento del impuesto se considere producido en este territorio.

En la modalidad de Operaciones Societarias, únicamente estará exenta la constitución o aumento de capital por la parte que se destine a las inversiones previstas en este artículo. En ningún caso estarán exentas las operaciones sujetas a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

2. También estarán exentas del Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes a las sociedades a que se refiere el apartado anterior que tengan la condición de bienes de inversión para las mismas, con derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los términos previstos en el artículo 29 de la Ley 20/1991, de 7 de

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

junio, así como las importaciones de bienes de inversión efectuadas por dichas sociedades.

En el supuesto de entrega de bienes de inversión, y previamente a la misma, la sociedad adquirente deberá entregar a la transmitente una declaración en la que identifique los bienes de inversión y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en este apartado. Las entidades adquirentes tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, en el caso de que, habiéndose expedido el documento a que se refiere este párrafo, no se cumplan los requisitos de la exención o, cumpliéndose, quede ésta sin efecto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3. El sustituto no podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se asimilan a entregas de bienes de inversión las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la sociedad adquirente.

En el supuesto de importaciones, la sociedad importadora deberá aportar con la declaración de importación la documentación acreditativa de la concurrencia de los requisitos de la exención.

3. Los bienes de inversión adquiridos o importados deberán entrar inmediatamente en funcionamiento salvo que se trate de terrenos adquiridos para su edificación, de bienes para cuya puesta en funcionamiento sea necesaria la ultimación de su instalación o montaje, o de bienes que vayan a ser utilizados en actividades empresariales o profesionales cuyo desarrollo exija autorización administrativa. Las actividades de edificación, de instalación o montaje, o de consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran en su caso necesarios para la edificación o desarrollo de las actividades empresariales o profesionales deberán ser acometidos inmediatamente, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones.

4. Las sociedades adquirentes o importadoras de bienes de inversión deberán mantener como mínimo su domicilio fiscal o su establecimiento permanente en las islas Canarias durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión, y éstos deberán permanecer en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha del inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento.

El incumplimiento de los requisitos previstos en este apartado o en el anterior determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos.

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

5. Las exenciones previstas en este artículo se aplicarán igualmente a los establecimientos permanentes, tanto si pertenecen a sociedades domiciliadas en España como a sociedades no residentes.

6. Las sociedades adquirentes o importadoras, así como los empresarios transmitentes que estén establecidos en Canarias, deberán presentar anualmente una declaración en la que se especificarán el número y el importe total de las operaciones exentas del Impuesto General Indirecto Canario conforme a las previsiones de este artículo, realizadas en el año natural, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente.

7. A los efectos de lo establecido en este artículo, el concepto de bien de inversión será el contenido en la normativa del Impuesto General Indirecto Canario. No obstante, tratándose de la adquisición de un bien inmueble no se aplicarán las exenciones previstas en los apartados anteriores cuando este bien inmueble se afecte a la actividad de arrendamiento, salvo que tal arrendamiento constituya el objeto social de la entidad y además concurran las circunstancias recogidas en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Del texto anterior se desprende que para que pueda aplicarse la exención, la sociedad adquirente o importadora debe cumplir un conjunto de requisitos objetivos, temporales y documentales.

En el supuesto planteado la sociedad adquirente incumple no sólo el requisito temporal de permanencia en explotación del bien de inversión, un plazo mínimo de cinco años previsto en el artículo 25.4 de la Ley 19/1994, sino también el requisito previsto en el apartado 3 del artículo 25 de la misma Ley, que exige que tratándose de terrenos adquiridos para construir, las actividades de edificación o de consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos necesarios para la edificación deben ser acometidos inmediatamente, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones. Esta última condición se incumple porque la venta del solar efectuada posteriormente, tanto a los dos años en el primer caso, o bien a los cuatro años y seis meses, en el segundo supuesto, implica que en el momento de la venta aún no se ha edificado, manteniendo el terreno adquirido la condición de "solar" e incumpliéndose por tanto el requisito de la inmediatez de las actuaciones previsto el mencionado artículo 25.3 de la referida Ley 19/1994.

Estos incumplimientos determinan la improcedencia de la exención, con obligación de ingreso en dicho momento del impuesto que hubiera correspondido y los intereses de demora, conforme dispone el párrafo segundo del artículo 25.4 de la Ley 19/1994, siendo el sujeto pasivo sustituto la sociedad adquirente, sin que pueda exigir del contribuyente o transmitente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, conforme determina el artículo 25.2 de la misma Ley, tras la modificación introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales administrativas y de orden social.

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

En el caso planteado en la consulta, la clave es determinar cuándo se produjo el incumplimiento. Es evidente que el incumplimiento no se produce en el momento de la entrega del solar por parte de la sociedad adquirente, sino con la adquisición de este solar por parte de la sociedad. Evidentemente este es un problema de prueba. Desde que se incumpla el requisito de inmediatez en la realización de los procesos administrativos y técnicos para la edificación, nace la obligación de ingresar por parte de la sociedad adquirente, en su condición de sujeto pasivo sustituto, la cuota de IGIC correspondiente y de los intereses de demora. Dado que nunca se acometieron los procesos administrativos y técnicos para la edificación, puede presumirse que el momento del incumplimiento se sitúa en el mismo momento de la adquisición del solar, y en consecuencia los intereses de demora se computarán desde la finalización del período voluntario para presentar la declaración-liquidación correspondiente al momento de la adquisición del solar hasta el momento del ingreso.

No existiendo ninguna acción administrativa de la Administración Tributaria Canaria que pudiera interrumpir el plazo de prescripción, el ingreso de la cuota del IGIC con posterioridad a los cuatro años desde el momento del incumplimiento de las condiciones para la eficacia de la exención, supone el derecho a la devolución del ingreso indebido a favor del sujeto pasivo sustituto.

Partiendo de la hipótesis de que el ingreso de la cuota de IGIC se realiza, como consecuencia del incumplimiento de los requisitos del beneficio fiscal que nos ocupa, dentro del plazo de prescripción y sin requerimiento previo, la cuestión a analizar a continuación es su posible deducibilidad.

El artículo 29.1 de la Ley 20/1991, regulador de las cuotas tributarias deducibles, modificado por el artículo 12.Primero.Cuatro de la mencionada Ley 62/2003, establece lo siguiente:

"1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas en las Islas Canarias que hayan soportado por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en el servicio a ellos prestados.

Serán también deducibles, a partir del momento en que nazca el derecho a la deducción conforme a lo dispuesto en el artículo 32 de esta ley, las cuotas del mismo impuesto devengadas en dicho territorio en los supuestos siguientes:

(…)

2º En los supuestos de inversión del sujeto pasivo que se regulan en el apartado 2º del número 1 del artículo 19 y en el artículo 58 ter. 6 de esta ley, y en el supuesto de sustitución a que se refiere el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio."

A su vez el artículo 31.1.3º de la Ley 20/191 dispone lo siguiente:

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

"1. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se consideran documentos justificativos del derecho a la deducción:

3º. La factura expedida en los supuestos de inversión del sujeto pasivo que se regulan en el apartado 2º del número 1 del artículo 19 y 58 ter. 6 de esta Ley, y en el supuesto de sustitución a que se refiere el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio."

Conforme a lo expresado, la cuota autorrepercutida por el adquirente, como sustituto del contribuyente, en los casos de incumplimiento de las condiciones señaladas en el artículo 25 de la Ley 19/1994 para la existencia de la exención en el IGIC, podrá ser objeto de deducción, siempre y cuando se cumplan los requisitos para el ejercicio de tal derecho.

Dos de los requisitos objetivos de la deducción son los contemplados en el artículo 29 números 4, 5 y 6 de la Ley 20/1991. Tales números presentan la siguiente redacción:

"4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a tenor de lo establecido en esta Ley.

c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que gocen de exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 11º y 12º de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes y envíos de bienes con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el apartado 2º de este número 4.

d) Las relativas a los regímenes suspensivos, a las Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos que estén exentas del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los números 1 y 2 del artículo 13º de esta Ley y los servicios exentos de conformidad con lo establecido en el número 1, apartados c) y d), y el número 2 del artículo 15º de esta Ley.

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

e) Las de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que hubiesen resultado exentas, si se hubiesen realizado en el ámbito territorial de aplicación de este Impuesto, en virtud de lo dispuesto en el número 1, apartados 16.º y 18.º del artículo 10º de la presente ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones no esté establecido en la Comunidad Económica Europea o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes a países no pertenecientes a dicha Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con destino a Terceros Países.

f) Los servicios prestados por agencias de viajes exentos del Impuesto en virtud de lo establecido en el número 3 del artículo 54º de la presente Ley.

g) Las entregas gratuitas de muestras y objetos publicitarios de escaso valor y las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito, realizadas unas y otras para la promoción de actividades empresariales o profesionales.

h) Los servicios de telecomunicaciones y las entregas de bienes de inversión exentas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 24 y 25, respectivamente, de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

2º.- Las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias.

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.

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

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."

En el número 4 del artículo 29 de la Ley 20/1991 se fija el requisito objetivo de la utilización del que deriva la siguiente premisa: Las cuotas soportadas en la adquisición o importación de un bien o servicio serán deducibles si se utilizan en las operaciones que dan derecho a deducir. Estas operaciones son las descritas precisamente en este número 4. Pues bien, un solar adquirido que se incorpora en el inmovilizado material, pues la intención es edificar en él y su posterior arrendamiento, y posteriormente se entrega sin efectuarse edificación alguna, no se ha utilizado en la realización de ninguna operación que de derecho a la deducción.

En los números 5 y 6 del artículo 29 de la Ley 20/1991 se establece el requisito objetivo de la relación directa que supone que para que las cuotas soportadas sean deducibles los bienes o derechos adquiridos o importados deben estar directamente relacionados con la actividad empresarial o profesional. Se considera que están directamente relacionados cuando se afecten exclusivamente en la realización de actividades empresariales o profesionales. En el caso que nos ocupa, el solar no ha sido afectado a la actividad empresarial del sujeto pasivo, dado que, estando destinado a su edificación y posterior arrendamiento de los bienes inmuebles resultantes, se ha dejado totalmente inoperativo para su utilización al fin previsto.

Se constata, por tanto, el incumplimiento de los requisitos objetivos para el ejercicio de la deducción contemplados en los números 4, 5 y 6 del artículo 29 de la Ley 20/1991, y de ello deriva la imposibilidad de deducción de la cuota de IGIC autorrepercutida por el sujeto pasivo sustituto como consecuencia del incumplimiento de los requisitos para la efectividad de la exención contemplada en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Llegado a este punto, y aunque no ha sido objeto de consulta, resulta necesario analizar la tributación en el IGIC de la entrega del solar por parte de la sociedad adquirente.

El artículo 10 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones en operaciones interiores, en su número 1 apartado 25º establece que están exentas del IGIC:

"*Las entregas de bienes cuya adquisición o importación o la de sus elementos componentes, no hubiera determinado el derecho a deducir en favor del transmitente por no estar dichos bienes directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o por encontrarse en algunos de los supuestos de exclusión del derecho a deducir previstos en esta Ley*."

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

Dado que no es posible la deducción de la cuota autorrepercutida del IGIC por las razones antes expuesta, la entrega del solar se encontrará sujeta y exenta del IGIC y por tanto sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991 que establece lo siguiente:

"*4. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 10, número 4, de la presente Ley."

Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este Centro Directivo que en el supuesto de la adquisición por parte de una sociedad de un solar con el objeto de su edificación y posterior arrendamiento de los bienes inmuebles resultantes, estando sujeta pero exenta del IGIC por aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994, y la posterior venta del solar sin haberse realizado actuaciones administrativas y técnicas conducentes a la edificación del solar, supondrá el incumplimiento de las condiciones para la efectividad de la exención citada. El momento del incumplimiento en este supuesto (que supondrá la obligación por parte de la sociedad adquirente del solar, como sujeto pasivo sustituto, de ingresar la cuota del IGIC dejada de repercutirse por parte del empresario o profesional transmitente por la aplicación indebida de la exención con los correspondientes intereses de demora) se sitúa no el momento del venta del solar, sino en el mismo momento de la adquisición del solar, dado que nunca efectuó actuaciones tendentes a la edificación del solar. Por ello en todo caso el período de devengo de los intereses de demora será el comprendido entre el día siguiente a la finalización del período voluntario para presentar la declaración-liquidación correspondiente al momento de la adquisición del solar hasta el momento del ingreso.

Si no existe ninguna acción administrativa de la Administración Tributaria Canaria que pudiera interrumpir el plazo de prescripción, el ingreso de la cuota del IGIC con posterioridad a los cuatro años desde el momento del incumplimiento de las condiciones para la eficacia de la exención, supone el derecho a la devolución del ingreso indebido a favor del sujeto pasivo sustituto.

Si el ingreso de la cuota de IGIC por parte del sujeto pasivo sustituto se realiza antes del transcurso del plazo de prescripción, no cabe la deducción de la misma pues se incumplen los requisitos objetivos de la utilización y de la relación directa para el ejercicio de la utilización contemplados en los números 4, 5 y 6 del artículo 29 de la Ley 20/1991.

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

Se incumple el requisito de la utilización previsto en el número 4 mencionado, dado que el solar adquirido, y que se incorpora al inmovilizado material por su pretendida edificación y arrendamiento de los bienes inmuebles resultantes, no ha sido utilizado en las operaciones que dan derecho a deducir y que vienen expresamente citado en este número 4. Igualmente se incumple el requisito objetivo de la relación directa porque en ningún momento se afecta a la actividad empresarial el solar adquirido, dado que no se ha cumplido el fin para que se adquirió ni cualquier otro fin.

Dada la imposibilidad de deducción, por parte del sujeto pasivo sustituto, de la cuota autorrepercutida por incumplimiento de las condiciones para la efectividad de la exención contemplada en el artículo 25 de la Ley 19/1994, la entrega por parte de la sociedad del solar se encontrará sujeta y exenta del IGIC por aplicación de la exención técnica prevista en el artículo 10.1.25º de la Ley 20/1991. Como consecuencia de ello, dicha transmisión se encontrará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 107 de la Ley General Tributaria, le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 1 de marzo de 2004
El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012