

CASOS PRÁCTICOS

Supuesto de derecho tributario. Segundo ejercicio de la fase de oposición de las pruebas selectivas para el acceso por promoción interna en el Cuerpo de Administradores, Escala de Administradores Financieros y Tributarios.
(convocatoria de 10 de abril de 2018)

SUPUESTO DE DERECHO TRIBUTARIO

BEATRIZ CHESA PINTADO

MARIANA FERNÁNDEZ CRUZ

FABIOLA TUYA CORTÉS

Del Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
Escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUPUESTO 1

La empresa inmobiliaria X se dedica al arrendamiento de viviendas y de locales comerciales contando para ello con varias oficinas. De dicha empresa conocemos los siguientes datos:

- a) en el año 2017 declaró ventas por importe de 250.000 euros en concepto de arrendamiento de viviendas y por importe de 140.000 en concepto de arrendamiento de locales de negocio.
- b) en el primer trimestre de 2018 realizó las siguientes operaciones:
 - ventas por arrendamiento de viviendas 62.500 euros.
 - ventas por arrendamiento de locales de negocio 30.000 euros.
 - compras de bienes y servicios sujetos y no exentos de IGIC por importe de 25.000 euros.
 - abona a su personal salarios por importe de 30.000 euros.
- c) en el segundo trimestre de 2018 realizó las siguientes operaciones:
 - ventas por arrendamiento de viviendas 62.500 euros.
 - ventas por arrendamiento de locales de negocio 35.000 euros.
 - compras de bienes y servicios sujetos y no exentos de IGIC por importe de 15.000 euros.
 - también renueva parte del mobiliario de sus locales, realizando compras por importe de 10.000 euros, de los que entrega a cuenta en junio el 50 % y el 50 % restante, a su recepción, a finales de noviembre.
 - abona a su personal salarios por importe de 30.000 euros.

- d) en el tercer trimestre de 2018 realizó las siguientes operaciones:
- ventas por arrendamiento de viviendas 62.500 euros.
 - ventas por arrendamiento de locales de negocio 35.000 euros.
 - compras de bienes y servicios sujetos y no exentos de IGIC por importe de 7.000 euros.
 - compra un turismo marca Audi por importe de 25.000 euros al tipo incrementado del 13,5 %.
 - abona a su personal salarios por importe de 32.000 euros.
 - abona 12.500 euros en concepto de IBI, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, correspondientes a los locales de su propiedad.
- e) en el cuarto trimestre de 2018 realizó las siguientes operaciones:
- ventas por arrendamiento de viviendas 62.500 euros.
 - ventas por arrendamiento de locales de negocio 35.000 euros.
 - compras de bienes y servicios sujetos y no exentos de IGIC por importe de 3.000 euros.
 - abona a su personal salarios por importe de 32.000 euros.
 - venta del mobiliario usado en sus oficinas por importe de 5.000 euros y que ya no va a utilizar dado que ha recibido el nuevo.

Se pide realizar las autoliquidaciones en concepto del Impuesto General Indirecto Canario correspondientes a 2018 de la empresa inmobiliaria X, teniendo en cuenta que el tipo impositivo aplicable tanto a las ventas como a las compras realizadas es el general del impuesto, salvo que se haya indicado otra cosa.

SOLUCIÓN

El supuesto se refiere a una entidad que se dedica al arrendamiento de bienes inmuebles, la empresa inmobiliaria X.

La actividad de **arrendamiento** se califica, por el artículo 7 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), como **prestación de servicios**, por lo que se trata de una operación sujeta al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante

IGIC) en virtud de lo dispuesto en el artículo 4 del mismo texto legal.

Dispone dicho artículo 7 que *"a los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes."*

2. **En particular, se consideran prestaciones de servicios:** (...)

2º.- **Los arrendamientos de bienes**, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. (...)"

La empresa inmobiliaria X tiene la consideración de empresario o profesional a los efectos del IGIC, al establecer el artículo 5.2 que *"a los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales: (...)"*

2º. *Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario."*

Asimismo, el artículo 5.4 de la Ley 20/1991 establece que "(...) **Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales** a quienes efectúen las siguientes operaciones:

a) *La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

*En particular, tendrán dicha consideración **los arrendadores de bienes** y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles. (...)"*

El enunciado del supuesto señala que la empresa inmobiliaria X desarrolla las siguientes actividades:

- a) El **arrendamiento de viviendas**, una actividad **sujeta a IGIC y exenta** por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante Ley 4/2012), que señala que *"Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones: (...)"*

23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: (...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el impuesto sobre sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos. (...)” y

b) El **arrendamiento de locales comerciales**, una actividad **sujeta a IGIC y no exenta** ya que no se encuentra entre los casos exentos enumerados por el precitado artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012.

Antes de proceder a calcular las autoliquidaciones por IGIC que ha de efectuar la empresa inmobiliaria X en 2018 hay que tener en cuenta que realiza operaciones sujetas y no exentas (arrendamiento de locales de negocio) así como operaciones sujetas y exentas (arrendamiento de viviendas), por lo que tendrá derecho a la deducción del IGIC soportado en la medida en que las adquisiciones e importaciones de bienes y las prestaciones de servicios se destinen a la realización de operaciones sujetas y no exentas al IGIC, como establece el artículo 28 de la Ley 20/1991, que señala que “1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley. (...)”.

El artículo 35 de la Ley 20/1991 que dispone que “la regla de prorrata será de aplicación **cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de**

análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho", por lo que la empresa inmobiliaria X debe aplicar la regla de prorrata, que será la general dado que la especial requiere la previa opción por parte del sujeto pasivo conforme al artículo 36.2.1º de la Ley 20/1991 y nada se dice al respecto en el enunciado del supuesto.

Cabe puntualizar que la empresa inmobiliaria X no podría aplicar el régimen de deducción en actividades diferenciadas ya que el artículo 34 de la Ley 20/1991, en su número 2, establece que "(...) a efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes: a') Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas". En el supuesto, las actividades que desarrolla la empresa inmobiliaria X son el arrendamiento de viviendas y el arrendamiento de locales de negocio, actividades que tienen asignado el mismo grupo en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), por lo que no se consideran, a los efectos del IGIC, como actividades económicas distintas.

Los artículos 37 y 38 de la Ley 20/1991 regulan el cálculo de la prorrata, el procedimiento para aplicarla y la determinación del importe de la cuota soportada deducible.

Así, dispone el artículo 37 de la Ley 20/1991 que "1. En los casos de aplicación de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada periodo de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el número 2 siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles, en virtud de lo dispuesto en los artículos 29 y 30 de esta Ley.

2. El porcentaje de deducción a que se refiere el número anterior **se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción** en la que figuren:

1º. En el **numerador**, el **importe total, determinado para cada año**

natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º. En el **denominador**, el **importe total, determinado para el mismo período** de tiempo, **de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas** por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, **incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir**.

Son operaciones que no originan el derecho a deducir, a efectos de su inclusión en el denominador de la prorrata las operaciones relacionadas en el artículo 10.1 de esta Ley realizadas por el sujeto pasivo dentro o fuera de Canarias, con la salvedad prevista en el artículo 29.4.1º. e) de la misma, así como las operaciones no sujetas a que se refieren los números 8º, 9º y 10º del artículo 9 de la presente Ley. (...)

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

3. Para la determinación de dicho porcentaje no se computará en ninguno de los términos de la relación:

- 1º.- Las operaciones realizadas desde establecimientos situados fuera de las Islas Canarias.
- 2º.- Las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el número 2 anterior.
- 3º.- El importe de las entregas de aquellos bienes de inversión que los sujetos pasivos hayan utilizado en su actividad empresarial o profesional.
- 4º.- El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional típica del sujeto pasivo.
Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el número 1, apartado 18, del artículo 10 de esta Ley.
- 5º.- Las importaciones y las adquisiciones de bienes o servicios.

4. A los efectos del cálculo de la prorrata se entenderá por importe total de

operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 22 y 23 de esta Ley, incluso respecto de las operaciones exentas del Impuesto. (...)

El artículo 38 de la ley 20/1991 regula el procedimiento de la prorrata general, **"1. La prorrata de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será la determinada en base a las operaciones del año precedente. (...)**

3. En la última liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho periodo y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales."

Por tanto, para calcular el porcentaje de prorrata provisional a aplicar en 2018 hay que tener en cuenta los datos del ejercicio anterior. En el supuesto planteado, en 2017, la empresa inmobiliaria X declaró ventas en concepto de arrendamiento de viviendas por importe de 250.000,00 € y ventas en concepto de arrendamiento de locales de negocio por importe de 140.000,00 €, datos con los que se calcula el porcentaje de prorrata provisional de 2018:

$$\text{PORCENTAJE PRORRATA} = \frac{\text{Importe total anual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a deducción realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional}}{\text{Importe total anual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a deducción realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluidas las que NO originen el derecho a deducir.}} \times 100$$

$$\text{Prorrata definitiva 2017, provisional 2018} = (140.000,00)/(140.000,00+250.000,00)*100 = 35,89 \rightarrow 36 \%$$

Como ya se indicó, el artículo 37.2 de la Ley 20/1991 establece que la prorrata

de deducción resultante se redondeará en la unidad superior, por lo que, en este caso, se fija en el 36 %.

En cuanto a la liquidación del IGIC, el artículo 33 de la Ley 20/1991, establece que *"1. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho periodo del importe total de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario, devengadas durante el mismo período de liquidación en las Islas Canarias como consecuencia de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.*

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.

3. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. El porcentaje de deducción de las cuotas deducibles soportadas será el definitivo del año en que se haya producido el nacimiento del derecho a deducir de las citadas cuotas. (...)".

En el presente supuesto, se ha de determinar el montante total de las cuotas de IGIC devengado en cada trimestre y deducir el montante total de las cuotas de IGIC soportado en el mismo período deducibles.

En el **primer trimestre de 2018** la empresa inmobiliaria X realizó las siguientes operaciones:

- Ventas por arrendamiento de viviendas por importe de 62.500 €; prestación de servicios sujeta pero exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, reproducido anteriormente.

- Ventas por arrendamiento de locales de negocio por importe de 30.000 €; prestación de servicios sujeta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 20/1991, y no exenta.

Establece el artículo 20.1 de la Ley 20/1991 que *"1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe de impuestos sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. (...)".*

Por tanto, por los arrendamientos de locales de negocio, la empresa inmobiliaria X repercute IGIC al tipo general del 7 %, en aplicación de lo establecido en el artículo 51 de la Ley 4/2012, según el cual, *"1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen: (...) d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo. (...)".* teniendo en cuenta la redacción del mismo que estaba en vigor en el momento del devengo, que se produce, en el caso de los arrendamientos, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, como señala el artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991.

La base imponible se regula en el artículo 22 de la Ley 20/1991, *"1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. (...)".*

Aplicando a la base imponible por el arrendamiento de los locales de negocio, 30.000,00 € y el tipo impositivo el 7 %, se obtiene una cuota de IGIC repercutido en el primer trimestre de 2018, de 2.100,00 €.

- Compras de bienes y servicios sujetos y no exentos de IGIC por importe de 25.000,00 €.

El IGIC soportado por estas compras asciende a 1.750,00 € (25.000,00 * 7%), aplicando el tipo general del impuesto, como señala el supuesto y en ausencia de información en contrario.

Del IGIC soportado, será deducible, en aplicación de lo dispuesto en el ya mencionado artículo 37 de la Ley 20/1991, el resultado de aplicar al importe de IGIC soportado en el trimestre, el porcentaje de prorrata provisional de 2018, el 36 %, por lo que resulta un importe de IGIC soportado deducible de: 630,00 € (25.000,00 * 7% * 36%).

- Abona a su personal salarios por importe de 30.000,00 €. Se trata de una operación no sujeta a IGIC, ya que dispone el artículo 9.3º de la Ley 20/1991, que *"no están sujetas: (...) Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales o administrativas, así como los prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas. (...)".*

El supuesto exige realizar las autoliquidaciones en concepto de IGIC correspondientes a 2018 de la empresa inmobiliaria X, por lo que la del primer trimestre será:

AUTOLIQUIDACIÓN IGIC PRIMER TRIMESTRE DE 2018	
IGIC REPERCUTIDO	2.100,00 €
IGIC SOPORTADO DEDUCIBLE	630,00 €
RESULTADO A INGRESAR	1.470,00 €

En el **segundo trimestre de 2018**, la empresa inmobiliaria X realizó las siguientes operaciones:

- Ventas por arrendamiento de viviendas por importe de 62.500,00 €; prestación de servicios sujeta pero exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012.
- Ventas por arrendamiento de locales de negocio por importe de 35.000,00 €; prestación de servicios sujeta, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 20/1991, y no exenta.

La empresa inmobiliaria X repercute IGIC por el arrendamiento de locales de negocio por importe de 2.450,00 € (35.000,00 * 7 %), aplicando el tipo general que

señala el supuesto.

- Compras de bienes y servicios sujetos y no exentos de IGIC por importe de 15.000,00 €.

El IGIC soportado por la empresa inmobiliaria X por estas compras asciende a 1.050,00 € ($15.000 * 7\%$), siendo deducible, por aplicación del porcentaje de prorrata provisional de 2018, el importe de 378,00 € ($15.000,00 * 7\% * 36\%$).

- Renueva parte del mobiliario de sus locales, realizando compras por importe de 10.000,00, € de los que entrega a cuenta en junio el 50 % y el 50 % restante, a su recepción, a finales de noviembre.

En relación a este punto, el artículo 29.1 de la Ley 20/1991, establece que *"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 los servicios a ellos prestados."*

El artículo 32 de la Ley 20/1991 dispone que *"el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles"* y el artículo 18 que *"Uno. Se devengará el Impuesto:*

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. (...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el número uno anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."

De lo anterior se deduce que el nacimiento del derecho a deducir la cuota de IGIC soportado por la adquisición del mobiliario se produce en noviembre, momento en que tiene lugar la puesta a disposición del mobiliario; no obstante, en cuanto al pago anticipado realizado en junio, el impuesto se devenga también anticipadamente, determinando que el derecho a deducir se pueda ejercitar en el segundo trimestre.

Por tanto, el IGIC soportado deducible por el anticipo asciende a 126,00 € ($5.000,00 * 7 \% * 36 \%$).

- Abona a su personal salarios por importe de 30.000,00 €; se trata de una operación no sujeta a IGIC en virtud de lo establecido en el artículo 9.3º de la Ley 20/1991.

AUTOLIQUIDACIÓN IGIC SEGUNDO TRIMESTRE DE 2018	
IGIC REPERCUTIDO	2.450,00 €
IGIC SOPORTADO DEDUCIBLE (126 + 378)	504,00 €
RESULTADO A INGRESAR	1.946,00 €

En el **tercer trimestre de 2018** la empresa inmobiliaria X realizó las siguientes operaciones:

- Ventas por arrendamiento de viviendas 62.500 €; prestación de servicios sujeta pero exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012.
- Ventas por arrendamiento de locales de negocio 35.000 €; prestación de servicios sujeta, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 20/1991, y no exenta.

La empresa inmobiliaria X repercute IGIC por el arrendamiento de locales de negocio, por importe de 2.450,00 € ($35.000,00 * 7 \%$), aplicando el tipo general que señala el supuesto.

- Compras de bienes y servicios sujetos y no exentos de IGIC por importe de 7.000,00 €.

El IGIC soportado por la empresa inmobiliaria X por estas compras asciende a 490,00 € ($7.000,00 * 7 \%$), siendo deducible, por aplicación del porcentaje de prorrata provisional de 2018, el importe de 176,40 € ($7.000,00 * 7\% * 36\%$).

- Compra un turismo marca Audi por importe de 25.000,00 € al tipo incrementado del 13,5 %.

El IGIC soportado por la empresa inmobiliaria X por esta operación asciende a 3.375,00 € (25.000,00 * 13,5 %), importe que no es deducible, dado que dispone el artículo 30.1 de la Ley 20/1991, que *"no podrán ser objeto de deducción: 1º.- Las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, (...) de automóviles de turismo (...)*

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, aquéllos 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".*

Al no encontrarse el vehículo adquirido por la empresa inmobiliaria X en ninguna de las salvedades relacionados en las letras a) a la g) del precitado artículo, no resulta deducible el IGIC soportado en la compra.

- Abona a su personal salarios por importe de 32.000,00 €; se trata de una

operación no sujeta a IGIC en virtud de lo establecido en el artículo 9.3º de la Ley 20/1991.

- Abona 12.500,00 € en concepto de IBI correspondiente a locales de su propiedad; el pago de este concepto no tiene trascendencia para la liquidación del IGIC. Se trata de una operación no sujeta al IGIC, puesto que el importe del IBI no tiene la naturaleza de contraprestación de ninguna entrega de bien o prestación de servicio realizada por un ente local.

AUTOLIQUIDACIÓN IGIC TERCER TRIMESTRE DE 2018	
IGIC REPERCUTIDO	2.450,00 €
IGIC SOPORTADO DEDUCIBLE	176,40 €
RESULTADO A INGRESAR	2.273,60 €

En el **cuarto trimestre de 2018** la empresa inmobiliaria X realizó las siguientes operaciones:

- Ventas por arrendamiento de viviendas 62.500 €; prestación de servicios sujeta pero exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012.
- Ventas por arrendamiento de locales de negocio 35.000 €; prestación de servicios sujeta, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 20/1991, y no exenta.

La empresa inmobiliaria X repercute IGIC por el arrendamiento de locales de negocio por importe de 2.450,00 € ($35.000,00 * 7\%$), aplicando el tipo general que señala el supuesto.

- Compras de bienes y servicios sujetos y no exentos de IGIC por importe de 3.000,00 €.

Al finalizar el ejercicio, preceptúa el artículo 38 de la Ley 20/1991 que "(...) 3. En la última liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho periodo y practicará la consiguiente regulación de las deducciones provisionales. (...)”

Importe total anual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a deducción realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional

$$\text{PORCENTAJE PRORRATA} = \frac{\text{Importe total anual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a deducción realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional}}{\text{Importe total anual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a deducción realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluidas las que NO originen el derecho a deducir.}} \times 100$$

Importe total anual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a deducción realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluidas las que NO originen el derecho a deducir.

$$\text{Prorrata definitiva 2018} = \frac{(30.000 + 35.000 + 35.000 + 35.000)}{(62.500 + 62.500 + 62.500 + 62.500 + 30.000 + 35.000 + 35.000 + 35.000)} \times 100$$

El porcentaje de prorrata definitivo de 2018 es del 36 %.

El IGIC soportado por la empresa inmobiliaria X por estas compras asciende a 210,00 € (3.000,00 * 7 %), siendo deducible, por aplicación del porcentaje de prorrata definitivo de 2018, el importe de 75,60 € (3.000,00 * 7% * 36%).

- Abona a su personal salarios por importe de 30.000,00 €; se trata de una operación no sujeta a IGIC en virtud de lo establecido en el artículo 9.3º de la Ley 20/1991.
- Venta del mobiliario usado en sus oficinas por importe de 5.000,00 € y que ya no va a utilizar dado que ha recibido el nuevo.

Establece el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, que "*están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*". Por tanto, la entrega, aunque tiene carácter ocasional, está sujeta a IGIC.

Presuponemos que nos encontramos ante un bien de inversión para el

transmitente que se entrega durante su período de regularización. De acuerdo con ello, no resultaría de aplicación la exención técnica prevista en el artículo 50.Uno.24º de la Ley 4/2012 dado que, conforme a su número 1º, la exención no resulta aplicable a las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización. No obstante, si el bien de inversión fuera objeto de entrega fuera de su período de regularización, tampoco hubiera sido de aplicación la exención técnica ya que el mobiliario afecto a las oficinas se ha utilizado en parte en operaciones que originan el derecho a la deducción (arrendamiento de locales).

El artículo 50.Uno.24º de la Ley 4/2012 dispone que están exentas *“Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.*

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrateo.

Lo dispuesto en este número no se aplicará:

- a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.*
- b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los apartados 20º, 21º y 22º anteriores.”*

Aunque se trate de la entrega de un bien usado, no resultaría de aplicación el régimen especial de bienes usados porque conforme al artículo 67.Uno de la Ley 4/2012 este régimen especial resulta aplicable a los empresarios que realicen habitualmente transmisiones de bienes usados; y porque el mobiliario entregado no tendría la consideración, a efectos del IGIC, de bien usado dado que ha sido utilizado por el propio sujeto pasivo transmitente (artículo 67.Dos.3º de la Ley 4/2012).

La empresa inmobiliaria X repercute IGIC por la venta del mobiliario usado por importe de 350,00 € ($5.000,00 * 7\%$).

Esta cuota de IGIC repercutido no se computa a efectos del cálculo del porcentaje de la prorrata, ya que dispone el artículo 37.3.3º de la Ley 20/1991, que *"para la determinación de dicho porcentaje no se computará en ninguno de los términos de la relación: (...) 3º.- El importe de las entregas de aquellos bienes de inversión que los sujetos pasivos hayan utilizado en su actividad empresarial o profesional entendiéndose que el mobiliario usado vendido tenía la consideración de bienes de inversión, tal como son definidos en el artículo 40.8 de la misma Ley "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", y suponiendo que su precio unitario de adquisición fue superior a 3.005,06 €.*

Igualmente y si el bien de inversión se entrega durante el período de regularización, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 42 de la Ley 20/1991. Dada la falta de datos, resulta imposible determinar la cuota resultante de la regularización.

- Recepción en noviembre del mobiliario cuyo pago anticipado, el 50%, se devengó en el segundo trimestre.

El IGIC soportado en este trimestre correspondiente a la adquisición es el 50% restante, y del mismo resultan deducibles por aplicación del porcentaje de prorrata definitivo de 2018, 126,00 € ($5.000,00 * 7\% * 36\%$).

Puesto que el porcentaje de prorrata definitiva de 2018 es del 36 % y coincide con el porcentaje de deducción provisional, no procede regularizar las deducciones efectuadas en las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres.

AUTOLIQUIDACIÓN IGIC CUARTO TRIMESTRE DE 2018	
IGIC REPERCUTIDO (2.450 + 350)	2.800,00 €
IGIC SOPORTADO DEDUCIBLE (126+75,60)	201,60 €
RESULTADO A INGRESAR	2.598,40 €

SUPUESTO 2

Una empresa promotora construye en 2016 un edificio y lo destina a:

- a) Local planta baja: lo utiliza para oficinas de la propia empresa desde que terminó la construcción del inmueble en abril de 2016.
- b) Primer piso: lo alquila a A como vivienda habitual desde el 1 de mayo de 2016, hasta el 1 de noviembre de 2018.
- c) Segundo piso: lo alquila a B como vivienda habitual desde el 1 de diciembre de 2016.
- d) Ático: alquilado a C como vivienda habitual desde el 1 de enero de 2017.

El 01 de diciembre de 2018 vende el primer piso a C que lo destina a vivienda habitual y el 7 de diciembre de 2018 vende el segundo piso a B, cada uno por 150.000 euros, formalizándose ambas transmisiones en escritura pública.

Se pide el concepto o conceptos impositivos por el que, en su caso, tributa cada operación y su tipo de gravamen, así como su justificación.

SOLUCIÓN

Este supuesto se refiere a una empresa promotora que construye un edificio en 2016. Hay que calificar los conceptos impositivos por los que, en su caso, tributarían cada una de las operaciones relacionadas en el enunciado, el tipo de gravamen aplicable a las mismas, así como su justificación.

La empresa promotora, al igual que la del supuesto anterior, tiene la consideración de empresario o profesional a los efectos del IGIC, de acuerdo con el artículo 5.2 que dispone que *"a los efectos de este Impuesto se reputarán*

empresarios o profesionales: (...)

2º. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.”

Asimismo, el artículo 5.4.b) de la Ley 20/1991: “4. *Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:*

a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles.

b) 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”.

Como ya se indicó en el supuesto anterior, dispone el citado artículo 7 de la Ley 20/1991 que “1. A los efectos de este Impuesto se entiende por **prestación de servicios** toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.

*2. En particular, se consideran prestaciones de servicios: (...) 2º.- Los **arrendamientos** de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. (...)”*

Las operaciones a calificar son las siguientes:

a) Local planta baja: la empresa lo utiliza como oficina de la propia empresa desde que terminó la construcción en abril de 2016.

Esta operación se califica como un supuesto de autoconsumo no sujeto a IGIC, en virtud de lo que dispone el artículo 9 de la Ley 20/1991, “No están sujetas al Impuesto: (...) 7.º La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de una

actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización en su actividad como bienes de inversión”.

- b)** Primer piso: la empresa lo alquila a A como vivienda habitual desde el 1 de mayo de 2016, hasta el 1 de noviembre de 2018.

Esta operación, el arrendamiento de vivienda, está sujeta a IGIC pero exenta, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012.

El artículo 4.4 de la Ley 20/1991 establece que *“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 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 50.cinco de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.”

En el mismo sentido, se pronuncia el artículo 7.5 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, *“No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (...)”.*

Según la Disposición Adicional Tercera del texto Refundido citado, *“las referencias que contiene la normativa del Impuesto sobre Transmisiones*

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderán hechas al Impuesto General Indirecto Canario, en el ámbito de su aplicación”.

La operación está sujeta a IGIC pero exenta si bien, como se trata del arrendamiento de un inmueble, por aplicación de la normativa citada, quedará sujeta al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El artículo 7.1 del Texto Refundido mencionado señala que “*son transmisiones patrimoniales sujetas:*

(...) B) (...) *La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, **arrendamientos**, (...)*”. El artículo 8 del mismo texto legal dispone que “*estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, (...) f) En la constitución de arrendamientos, el arrendatario (...)*”, el artículo 10 regula la determinación de la base imponible y el artículo 12 la cuota tributaria, indicando que se obtendrá aplicando a la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma, y en defecto de regulación por la misma, la que contiene el artículo, con la especialidad de que podrá satisfacerse la deuda tributaria mediante la utilización de efectos timbrados en los arrendamientos de fincas urbanas, si bien el impuesto se liquidará en metálico cuando en la constitución de arrendamientos no se utilicen efectos timbrados para obtener la cuota tributaria.

- c)** Segundo piso: lo alquila a B como vivienda habitual desde el 1 de diciembre de 2016.

Como en el caso del primer piso, esta operación, el arrendamiento de vivienda, está sujeta a IGIC pero exenta, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, si bien, como se expuso anteriormente, quedará sujeta al concepto “*transmisiones patrimoniales onerosas*” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo de aplicación al presente apartado lo comentado en el apartado a).

- d)** Ático: alquilado a C como vivienda habitual desde el 1 de enero de 2017.

Como en el supuesto del primer y el segundo piso, esta operación, el

arrendamiento de vivienda, está sujeta a IGIC pero exenta, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, si bien, quedará sujeta al concepto "*transmisiones patrimoniales onerosas*" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo de aplicación al presente apartado lo comentado en el apartado a).

- e)** El 1 de diciembre de 2018 vende el primer piso a C, que lo destina a vivienda habitual, por 150.000 €, formalizándose la operación en escritura pública.

El artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 dispone que "*están exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*

A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones."

Considerando esta norma, la entrega realizada por la promotora a C se considera una segunda entrega sujeta a IGIC, pero exenta. No cabe la renuncia a la exención a que se refiere el punto 5 del mismo artículo, que dispone que "*las exenciones relativas a los apartados 20º y 22º del apartado uno anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la*

realización de operaciones que origine el derecho a la deducción, y cumpla los siguientes requisitos: (...), puesto que la entrega del inmueble se realiza a un particular.

Por tanto, la operación está sujeta al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 4.4 de la Ley 20/1991 y 7.5 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El artículo 7.1 del Texto Refundido mencionado señala que *"son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. (...)"*. El artículo 8 del mismo texto legal dispone que *"estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, (...) a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere. (...)"*, el artículo 10 regula la determinación de la base imponible y el artículo 11 establece que *"1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, (...) a) Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, (...), con el tipo que, (...), haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. (...)"*.

Habiendo ejercido la competencia normativa en esta materia la Comunidad Autónoma de Canarias, el artículo 31 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, contempla, en la redacción del mismo que estaba en vigor en el momento del devengo, esto es, el 1 de diciembre de 2018, que *"1. El tipo de gravamen general por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aplicable es: a) Si se trata de la transmisión de bienes inmuebles, (...), con carácter general el tipo de 6,5 por 100 (...)"*. Por tanto, el tipo impositivo aplicable sería el 6,5 %.

La operación se documenta en escritura pública por lo que tributa por la cuota fija, documento notarial, del concepto "actos jurídicos documentados", del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en aplicación de lo establecido en el artículo 31.1 del Texto Refundido del Impuesto *"Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán,*

en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto”, aunque no tributa por el concepto “actos jurídicos documentados”, documento notarial, cuota variable, regulada en el artículo 31.2 del Texto Refundido precitado, que dispone “Las primeras copias de escrituras (...), cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, (...), haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. (...)”, porque la escritura tiene por objeto un contrato sujeto al concepto comprendido en el número 1 de la Ley.

- f)** El 7 de diciembre de 2018 vende el segundo piso a B por 150.000 € formalizándose la operación en escritura pública.

Esta operación se considera primera transmisión, de acuerdo con lo que dispone el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, dado que el adquirente del inmueble es el arrendatario, y por ello, sujeta a IGIC y no exenta.

El tipo aplicable a esta operación, que tuvo lugar el 7 de diciembre de 2018, es el 5% en aplicación de señalado por el artículo 58.3.2 de la Ley 4/2012, “*Tributarán al 5% las transmisiones de viviendas entregadas directamente por el promotor siempre y cuando vayan a constituir la vivienda habitual del adquirente*”, según redacción dada por la Ley 4/2018, de 30 de noviembre, de medidas fiscales para mejorar el acceso a la vivienda en Canarias, que entró en vigor el 5 diciembre de 2018.

Como la operación está sujeta a IGIC y se documenta en escritura pública, tributa, además, por el concepto “actos jurídicos documentados”, documento notarial, cuota variable, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por reunir las condiciones del artículo 31.2 del Texto Refundido precitado, “*Las primeras copias de escrituras (...), cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen*

que, (...), haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. (...)", siendo éste el regulado en el artículo 36 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, "El tipo de gravamen aplicable en los documentos notariales a que se refiere el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de actos jurídicos documentados, se fija en el 0,75 por 100. Sin perjuicio de ello, cuando se trate de documentos relativos a operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario o al Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo se fija en el 1 por 100", es decir, el 1%.

Asimismo, tributa por la cuota fija, documento notarial, del concepto "actos jurídicos documentados", en aplicación de lo establecido en el artículo 31.1 del Texto Refundido del Impuesto.