

Consulta vinculant en relació amb el dret a deduir les quotes de l'impost suportades en l'adquisició o la importació de béns d'inversió.

Número de consulta	CV0216-2021
Data d'emissió	10/09/2021
Normativa	Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte

Consulta

En aquest apartat es reproduïx la consulta sense les dades de la persona o l'entitat que la formula

ANTECEDENTS

El Sr. A, en nom i representació de l'entitat pública X,

EXPOSA

Que, d'acord amb el que disposa l'article 65 de la Llei 21/2014, del 16 d'Octubre, de Bases de l'Ordenament Tributari i l'article 25 del Reglament de desenvolupament de la mateixa, interessa formular la següent Consulta Tributària, els efectes de la qual serien aplicables al règim de deduccions de les quotes d'IGI suportades per part de l'entitat pública X, a partir del present exercici 2021, en endavant.

MANIFESTACIONS PRÈVIES

D'acord amb els requisits establerts a l'article 65 de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de Bases de l'Ordenament Tributari i l'article 25 del Decret de 24 de març de 2013, pel qual s'aprova el Reglament d'aplicació dels Tributs, es manifesta expressament que en el moment en què es presenta aquest escrit, no s'està tramitant cap procediment ni recurs administratiu relacionat amb el règim, la classificació o la qualificació tributària dels fets plantejats en la consulta.

NORMATIVA APLICABLE

- Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte ("LIGI").
- Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari ("LBOT").

DESCRIPCIÓ DELS FETS

La consultant, és una corporació pública, i com a tal, en el marc de l'Impost General Indirecte realitza, bàsicament, dos tipus d'operacions:

- No subjectes: d'acord amb el que estableix l'article 6.7 LIGI, "El lliurament de béns i prestacions de serveis realitzades directament per entitats constitutives de l'Estat andorrà o per entitats parapúbliques o de dret públic definides a la Llei general de les finances públiques, del 19 de desembre de 1996, sense contraprestació o mitjançant contraprestació de caràcter tributari. Quan les entitats constitutives de l'Estat andorrà actuïn per mitjà d'una empresa pública o, en general, d'empreses mercantils, el que s'estableix en el paràgraf anterior no és d'aplicació."
- Subjectes: els lliuraments de béns i prestacions de serveis que no compleixin els requisits del punt anterior, és a dir, que s'efectuïn mitjançant contraprestació de caràcter no tributari.

Aquestes operacions subjectes poden anar al tipus general del 4,5%, el reduït de l'1% o súper-reduït del 0%, d'acord amb el article 57 a 59 LIGI.

Conforme l'article 2.5 LBOT, no s'entendran contraprestacions de caràcter tributari els preus públics o les contraprestacions en diner satisfetes per la prestació de serveis o la realització de funcions administratives que no són de sol·licitud o de recepció obligatòria. Per tant, qualsevol lliurament de béns o prestació de serveis sense contraprestació o la contraprestació de la qual sigui un impost, una taxa o una contribució especial, estarà no subjecte a IGI. Per contra, si la contraprestació és un preu públic o una altra tipologia d'ingrés, si que estarà subjecte a IGI.

Respecte a l'IGI suportat, en el cas particular de la consultant, ens podem trobar tres supòsits:

1. Quotes suportades en l'adquisició o importació de béns corrents i d'inversió o serveis, vinculats exclusivament a operacions subjectes, que entenem que són 100% deduïbles (excepte que apliqui una exclusió al dret de deducció diferent a la del citat article 63 LIGI).
2. Quotes suportades en l'adquisició o importació de béns corrents i d'inversió o serveis, vinculats exclusivament a operacions no subjectes, que entenem no són deduïbles en cap proporció.
3. Quotes suportades en l'adquisició o importació de béns corrents i d'inversió o serveis, vinculats tant a operacions subjectes com a operacions no subjectes, no podent-se detallar quina part correspon a cada una d'elles.

És en aquest tercer supòsit on ens sorgeix el dubte sobre com calcular la proporció de l'IGI fiscalment deduïble.
LesLleis.com

ANTECEDENTS APLICABLES

L'article 63 LIGI estableix certes limitacions al dret a deduir: "1. Els empresaris o els professionals no poden deduir les quotes de l'impost suportades o satisfetes per les adquisicions o les importacions de béns corrents o serveis que no s'afectin de manera exclusiva a la seva activitat empresarial o professional subjecta a l'impost. [...]"

2. Les quotes suportades per l'adquisició, la importació, el lloguer o la cessió d'ús per un altre títol de béns d'inversió que s'utilitzin en tot o en part en el desenvolupament de les activitats empresarials o professionals subjectes a l'impost previstes a l'apartat 1, es poden deduir d'acord amb les regles següents:

a) Quan es tracti de béns o serveis diferents dels compresos en les regles següents, en la mesura en què aquests béns o serveis hagin de ser utilitzats previsiblement, d'acord amb criteris fonamentats, en el desenvolupament de l'activitat empresarial o professional subjecta a l'impost.

[...]".

De la transcripció de l'article anterior es desprèn que el dret a deduir les quotes d'IGI suportades va estretament vinculat a la realització d'operacions subjectes a l'impost. Pel que fa a l'IGI suportat per les adquisicions o importacions de béns corrents o serveis, estableix que han de ser afectes de manera exclusiva a operacions subjectes a l'impost. En relació als béns d'inversió, aquests poden estar afectes en tot o en part al desenvolupament de les operacions subjectes a l'impost.

Quan un contribuent de l'impost realitza únicament activitats subjectes a l'impost, no hi ha dubte del criteri de deducció. No obstant, en el cas de contribuents que efectuen operacions subjectes i operacions no subjectes, com el cas de la consultant, aquest no és tan clar.

En el tercer supòsit de la descripció dels fets, de la legislació es desprèn que per al cas de béns d'inversió s'ha de determinar el criteri de deducció en funció d'una proporció, conforme a la seva utilització en el desenvolupament de les operacions subjectes a l'impost. No obstant, ni la LIGI ni el seu reglament de desenvolupament contenen una regla concreta de càlcul d'aquesta proporció.

És en aquest cas concret on sorgeix el dubte de com calcular aquest proporció de deducció de l'IGI suportat en l'adquisició o importació de béns d'inversió, establert en l'article 63.2.a) LIGI.

En tal situació, resulta útil agafar com a comparable la legislació espanyola en matèria de l'Impost sobre el Valor Afegit (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el Valor Añadido - LIVA), impost de naturalesa anàloga a l'IGI, ja que aquesta llei conté dos criteris de determinació d'aquesta proporció en supòsits en que el subjecte passiu realitza operacions que donen dret a la deducció i operacions que no, establerts en els articles 104 i 105 LIVA; la prorrata general, i en l'article 106 LIVA; la prorrata especial.

Si bé és cert que la situació dins la LIVA a Espanya és diferent a l'IGI a Andorra, pel fet que estan previstes operacions internes exemptes, les quals no preveu la normativa d'IGI a Andorra, on a excepció de les exempcions vinculades a les exportacions, tota la resta d'operacions es troben no subjectes o subjectes i no exemptes, considerem que seria una referència fonamentada per tal de poder calcular una proporció de deducció a les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns d'inversió, establerts en l'article 63.2.a) LIGI.

Per tant, agafant com a referència la citada regla de la prorrata, entenem que una opció per calcular el percentatge de deducció aplicable a les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns d'inversió, podria ser multiplicand per 100 el resultat de la fracció següent:

- Numerador: Import total de l'exercici de les operacions que originen el dret a la deducció, és a dir, operacions subjectes a l'impost.
- Denominador: import total de l'exercici de totes les operacions realitzades, originin o no el dret a deduir, és a dir, operacions subjectes i no subjectes a l'impost.

En els imports de les operacions, no es tindrien en compte els lliuraments interns o exportacions de béns d'inversió efectuats per la consultant.

El percentatge de deducció seria provisional en base al càlcul definitiu de l'any anterior, i en l'última liquidació de l'impost de cada any natural es calcularia el percentatge de deducció definitiu de l'any en curs i es regularitzarien les deduccions provisionals.

El resultat obtingut seria arrodonit a l'alça fins el número enter següent.

Per tant, tenint en compte el càlcul del percentatge exposat més amunt, entenem que el règim de deducció de les quotes suportades per la consultant respecte els béns d'inversió es podria determinar conforme a les regles següents:

- Les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns d'inversió utilitzats de manera exclusiva en operacions subjectes a l'impost, es podrien deduir íntegrament.
- Les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns d'inversió utilitzats de manera exclusiva en operacions no subjectes a l'impost, no podrien ser objecte de deducció en cap proporció.
- Les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns d'inversió utilitzats parcialment en operacions subjectes i no subjectes a l'impost, es podrien deduir en la proporció que resulta d'aplicar el percentatge calculat més amunt.

QÜESTIÓ PLANTEJADA

Tenint en compte les circumstàncies exposades:

Registreu-vos a LesLleis.com per
accedir al contingut complert d'aquesta pàgina.