Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: Los miembros de la asociación consultante son empresarios del sector de la construcción y de la promoción inmobiliaria. Como consecuencia de su actividad habitual, en numerosas ocasiones los clientes (tantos de constructoras como de promotoras) solicitan la aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, por tratarse de bienes de inversión para el adquirente, que declara cumplir con todos los requisitos para solicitar este beneficio fiscal. Debido a la modificación legal del citado artículo, se formulan las siguientes cuestiones:

1) En los supuestos de obras en curso en las que se aplicó la exención del artículo 25 en el IGIC con anterioridad a 1 de enero de 2007 y el adquirente no cumple los requisitos con efectos desde 1 de enero de 2007, si es válido seguir aplicando la exención para las siguientes facturas emitidas por dichas obras en curso o en el momento de su entrega.

2) Si puede entenderse consolidada la exención aplicada respecto del IGIC de los pagos anticipados por operaciones cuyo devengo fuera anterior a 1 de enero de 2007, en los que, de acuerdo con la anterior normativa, se estuvo aplicando correctamente la exención, con independencia de que desde 1 de enero de 2007 no se pudiera aplicar la exención en IGIC, según el criterio de la Consulta de 1 de septiembre de 2003.

3) Que, en relación con la declaración del adquirente sobre su derecho a aplicar la exención, se plantea si son válidas desde 1 de enero de 2007 las declaraciones emitidas por pagos anticipados según la normativa anterior, o si es necesario en todo caso obtener una nueva declaración redactada con todas las menciones exigidas en la nueva redacción del apartado 5 del artículo 25. Al hilo de lo anterior, se pregunta cuáles serían las consecuencias en caso de que no se obtuviera dicha declaración y se aplicara dicha exención con posterioridad a 1 de enero, aún en el caso de que el adquirente sí cumpliera los requisitos materiales para el acogimiento a dicha exención.

CONTESTACIÓN: A los pagos anticipados producidos con anterioridad al día 1 de enero de 2007 y que se han acogido a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, les resultará aplicable la regulación de este precepto en el momento del pago anticipado y no la regulación vigente en el momento del devengo del hecho imponible.

Si en el momento de la entrega del bien inmueble con posterioridad al día 1 de enero de 2007 se cumplen los requisitos objetivos, temporales y documentales establecidos en la redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en el momento de los pagos anticipados efectuados con anterioridad a dicha fecha, tales pagos no supondrán la obligación de repercusión del IGIC, aunque dicha entrega con la regulación vigente en el momento del devengo de la entrega no pueda acogerse a la exención que nos ocupa. En el mismo sentido, los pagos anticipados devengados con posterioridad al 1 de enero de 2007 así como la propia operación de la que deriven se regirán por la redacción actual del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Respecto a los efectos de la declaración a que se refiere el artículo 25.5 de la Ley 19/1994 y que en la redacción anterior de dicho beneficio fiscal se establecía en el segundo párrafo del número 2 del mismo artículo, se entenderá que la misma extiende sus efectos exclusivamente respecto a aquellas operaciones a las que se refiera. Si bien es posible, en función del criterio establecido en la presente respuesta a consulta tributaria, que en la adquisición de un bien inmueble se hayan producido pagos anticipados exentos con anterioridad al 1 de enero de 2007 y que, con la nueva redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, también sea posible para el adquirente acogerse a la misma para los subsiguientes pagos anticipados y para la propia entrega que los origina, deberá emitirse por el adquirente una nueva declaración con los requisitos previstos en el artículo 25.5 de la Ley 19/1994.

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante 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 Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Los miembros de la asociación consultante son empresarios del sector de la construcción y de la promoción inmobiliaria. Como consecuencia de su actividad habitual, en numerosas ocasiones los clientes (tantos de constructoras como de promotoras) solicitan la aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, por tratarse de bienes de inversión para el adquirente, que declara cumplir con todos los requisitos para solicitar este beneficio fiscal.

Pasa a continuación el consultante a realizar una extensa exposición de los antecedentes normativos y doctrina aplicables al susodicho beneficio fiscal y las conclusiones que al respecto se desprenden de su análisis. Comienza el consultante manifestando que la Ley 19/1994, de 6 de julio, se ha visto modificada recientemente, con efectos desde 1 de enero de 2007 (para la exención del IGIC) por el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, convalidado mediante Resolución de 6 de febrero de 2007 del Congreso de los Diputados, y que ha supuesto la renovación de los beneficios fiscales del Régimen Económico-Fiscal de Canarias y su adaptación a las Directrices sobre Ayudas de Estado de la Unión Europea para el período 2007-20013. Las modificaciones introducidas en la norma, en relación con la aplicación del artículo 25 en el ámbito del IGIC no cuenta con una norma transitoria que contemple las dos situaciones que a continuación se detallan y que afectan especialmente a las empresas asociadas a la entidad consultante, y que ponen de manifiesto la conveniencia de plantear la presente consulta tributaria.

En el caso de las empresas constructoras y debido a la larga duración de los contratos de ejecución de obra inmobiliaria, las constructoras van emitiendo a lo largo de la ejecución de la obra un documento denominado “certificación de obra”, en la que se detalla y valora la realización de una parte de la misma. En virtud de lo dispuesto en los respectivos contratos, de la certificación de esa parte de la obra en curso, dependiendo de la valoración, surge una obligación de pago del contratante al contratista de la parte proporcional del precio total de la obra, acompañada de la emisión de la correspondiente factura en el momento de producirse el pago. Sin embargo, salvo en casos muy específicos, la emisión de las certificaciones no supone una entrega o una puesta a disposición de la obra, porque no está terminada y no es susceptible de utilización. Por otra parte, en el caso de las empresas inmobiliarias se produce en numerosas ocasiones una situación similar, es decir, se emiten facturas y sus correspondientes pagos a cuenta por la firma de contratos privados de compraventa, produciéndose efectivamente la transmisión del inmueble en un momento posterior, al elevarse a público la escritura de compraventa y producirse, de acuerdo a Derecho, entrega y transmisión de los inmuebles.

En caso de que, en los dos supuestos anteriores, el promotor (como cliente del constructor) o el comprador (como cliente del promotor inmobiliario) estuvieran interesados en que se les aplicara la exención del artículo 25 en el IGIC, de acuerdo con lo dispuesto en la redacción vigente hasta 1 de enero de 2007, con ocasión de la firma del contrato y con

anterioridad a la primera certificación o a la firma del contrato privado, entregaban a la empresa constructora o a la inmobiliaria una declaración en la que identificaban los bienes de inversión y manifestaban la concurrencia de los requisitos para aplicar la exención previstos en la Ley. Con esta declaración, que exoneraba al constructor/inmobiliaria de la responsabilidad de la repercusión del Impuesto y convertía al adquirente en sujeto pasivo sustituto, se aplicaba la exención en el IGIC en el momento de realizarse todos los pagos anticipados (por certificaciones o por pagos anticipados en compras sobre plano) y en el momento de producirse la entrega definitiva del inmueble. Evidentemente, la aplicación de la exención en IGIC en el momento de la transmisión estaba supeditada a que la sociedad adquirente cumpliera con todos los requisitos establecidos en la norma.

Tras la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, que modifica la Ley 19/1994, de 6 de Julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la redacción del artículo 25 de la mencionada norma se ha visto considerablemente modificada con carácter general y en lo relativo a la exención en IGIC en particular, siendo reseñables algunas de las modificaciones más importantes:

• La exención en IGIC sólo se podrá aplicar si el adquirente es un sujeto pasivo del IGIC que no tenga derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas de IGIC soportadas.

• Los bienes sobre los que se aplicará la exención serán, necesariamente, bienes adquiridos o importados con ocasión de una inversión inicial (creación o ampliación de un establecimiento, o diversificación de la actividad o transformación sustancial del proceso productivo de un establecimiento), existiendo limitaciones sobre determinados bienes, como es el caso del suelo, constreñido a supuestos muy concretos.

• Los bienes sobre los que se aplicará la exención serán, con carácter general nuevos (excepto en el caso de empresas que puedan aplicar el régimen fiscal especial del Impuesto sobre Sociedades para empresas de reducida dimensión que sí podrán adquirir bienes usados que cumplan los demás requisitos).

• Formalmente, se sigue exigiendo la entrega de una declaración del adquirente al transmitente del bien de inversión (sujeto pasivo que aplica materialmente la exención y que quedará exonerado de su responsabilidad por convertirse en sujeto pasivo sustituto el adquirente que se beneficia de la exención), aunque dicha declaración tiene un contenido más amplio, siendo lo más relevante el que el adquirente debe hacer constar su condición de sujeto pasivo sin derecho a la deducción total del IGIC soportado.

Teniendo en cuenta los supuestos descritos con anterioridad, con la entrada en vigor de esta normativa con efectos desde 1 de enero de 2007 se pueden producir situaciones (no previstas en ninguna norma transitoria), en las cuales se ha ido aplicando válidamente la exención en IGIC por los pagos anticipados anteriores a 1 de enero de 2007, por certificaciones de obra o por pagos derivados de contratos privados (por cumplirse todos los parámetros de la exención con anterioridad a dicha fecha), y sin embargo, con posterioridad a 1 de enero de 2007, no sea posible aplicar la exención por incumplirse alguno de los parámetros de la nueva normativa (p.e., por no tratarse de una nueva inversión, o por ser un sujeto pasivo con derecho a la deducción total IGIC del soportado). A mayor abundamiento, y en la medida en que la responsabilidad de los sujetos pasivos del Impuesto (los constructores o empresas inmobiliarias) queda salvada con la tenencia de una declaración en la que el comprador del bien de inversión certifica que tiene derecho a la aplicación de la exención por cumplir con todos los requisitos, surge la duda de, si con el cambio de norma y por ende de los requisitos, es necesario obtener una nueva declaración especificando que se cumple con los nuevos requisitos, aunque disponga de una declaración anterior.

Hace mención el consultante a la doctrina establecida en la Consulta de 1 de septiembre de 2003 de la Consejería de Economía y Hacienda (se adjunta como ANEXO II) en la que se analiza un supuesto de hecho similar al descrito en los expositivos anteriores. En la Consulta mencionada, se preguntaba sobre el tratamiento que había que dar a los pagos anticipados sobre los que se había aplicado la exención del IGIC en operaciones de ejecución de obra con aportación de materiales sobre bienes muebles, que tras la modificación introducida en el artículo 6.2.4° de la Ley 20/1991, por el artículo 8.Uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, en la que se excluyen del concepto de entrega de bienes dichas operaciones ya que se limita dicha consideración a las ejecuciones de obra inmobiliaria con aportación de materiales que representen más del 20% del valor de la base imponible. En el caso consultado, se trataba de una operación de ejecución de obra en curso consistente en una instalación de aire acondicionado, iniciada antes de la modificación de la norma, y sobre la que se había aplicado la exención del artículo 25 en pagos anticipados anteriores a la entrada en vigor de la norma, y cuya modificación producía el efecto de que la ejecución de obra pasaba a considerarse prestación de servicios y por lo tanto quedaba fuera del concepto de bien de inversión y de la aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

En consecuencia, la doctrina establecida por la Consulta se resume en los siguientes puntos:

• La comprobación de los requisitos de aplicación del artículo 25 debe realizarse en el momento del devengo, con carácter general.

• Dicha comprobación debe realizarse de acuerdo con la normativa vigente en la fecha de cada uno de los devengos, teniendo en cuenta que cada pago anticipado supone un devengo independiente.

• En caso de producirse un cambio en la normativa que modifica las condiciones de aplicación de la exención del articulo 25, los devengos anteriores a la modificación de la norma sí tendrían derecho a aplicar dicha exención, y los posteriores a la modificación de la norma no podrían aplicar, pero ello no supone la necesidad la regularizar las exenciones aplicadas antes de la modificación.

Sobre la base de lo anterior, y en la medida en que esta situación de incertidumbre afecta de manera considerable al sector de la construcción y de la promoción inmobiliaria a los que representa la Asociación consultante, se consulta con los efectos vinculantes prevenidos en el artículo 89 de la Ley 5 8/2003, General Tributaria sobre los siguientes extremos:

1) En los supuestos de obras en curso en las que se aplicó la exención del artículo 25 en el IGIC con anterioridad a 1 de enero de 2007 y el adquirente no cumple los requisitos con efectos desde 1 de enero de 2007, si es válido seguir aplicando la exención para las siguientes facturas emitidas por dichas obras en curso o en el momento de su entrega.

2) Si puede entenderse consolidada la exención aplicada respecto del IGIC de los pagos anticipados por operaciones cuyo devengo fuera anterior a 1 de enero de 2007, en los que, de acuerdo con la anterior normativa, se estuvo aplicando correctamente la exención, con independencia de que desde 1 de enero de 2007 no se pudiera aplicar la exención en IGIC, según el criterio de la Consulta de 1 de septiembre de 2003.

3) Que, en relación con la declaración del adquirente sobre su derecho a aplicar la exención, se plantea si son válidas desde 1 de enero de 2007 las declaraciones emitidas por pagos anticipados según la normativa anterior, o si es necesario en todo caso obtener una nueva declaración redactada con todas las menciones exigidas en la nueva redacción del apartado 5 del artículo 25. Al hilo de lo anterior, se pregunta cuáles serían las consecuencias en caso de que no se obtuviera dicha declaración y se aplicara dicha exención con posterioridad a 1 de

enero, aún en el caso de que el adquirente sí cumpliera los requisitos materiales para el acogimiento a dicha exención.

SEGUNDO.- Este Centro Directivo, tal y como expone el consultante en su detallado escrito de consulta, ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre las consecuencias de modificaciones de aspectos relativos a los requisitos exigibles para la plena efectividad de la exención que respecto al IGIC contempla el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994) y que resultan plenamente aplicable a este supuesto.

En concreto, y como consecuencia de la modificación producida en la regulación del concepto de entrega de bienes y prestaciones de servicios a efectos del IGIC en relación a las ejecuciones de obra, que supuso que desde el día 1 de enero de 2003, y conforme a la nueva redacción dada por el artículo 8.Uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, al artículo 6 de la Ley 20/1991, muchas ejecuciones de obra que tenían la consideración de entrega de bienes pasaran a tener la consideración de prestación de servicios, por lo que, en la medida en que la redacción vigente del artículo 25 de la Ley 19/1994 en esos momentos sólo recogía la aplicación del beneficio fiscal a las entregas de bienes, la consulta de 1 de septiembre de 2003 citada por el consultante aclaró el alcance de dicha modificación en la aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994, fundamento jurídico que ya ha sido recogido recientemente por este Centro Directivo en referencia a cuestiones análogas a las planteadas por el consultante en consulta emitida con fecha 7 de marzo de los corrientes, y cuyo criterio se reitera a continuación.

En consecuencia, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que a los pagos anticipados producidos con anterioridad al día 1 de enero de 2007 y que se han acogido a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, les resultará aplicable la regulación de este precepto en el momento del pago anticipado y no la regulación vigente en el momento del devengo del hecho imponible.

Si en el momento de la entrega del bien inmueble con posterioridad al día 1 de enero de 2007 se cumplen los requisitos objetivos, temporales y documentales establecidos en la redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en el momento de los pagos anticipados efectuados con anterioridad a dicha fecha, tales pagos no supondrán la obligación de repercusión del IGIC, aunque dicha entrega con la regulación vigente en el momento del devengo de la entrega no pueda acogerse a la exención que nos ocupa. En el mismo sentido, los pagos anticipados devengados con posterioridad al 1 de enero de 2007 así como la propia operación de la que deriven se regirán por la redacción actual del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Respecto a los efectos de la declaración a que se refiere el artículo 25.5 de la Ley 19/1994 y que en la redacción anterior de dicho beneficio fiscal se establecía en el segundo párrafo del número 2 del mismo artículo, se entenderá que la misma extiende sus efectos exclusivamente respecto a aquellas operaciones a las que se refiera. Si bien es posible, en función del criterio establecido en la presente respuesta a consulta tributaria, que en la adquisición de un bien inmueble se hayan producido pagos anticipados exentos con anterioridad al 1 de enero de 2007 y que, con la nueva redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, también sea posible para el adquirente acogerse a la misma para los subsiguientes pagos anticipados y para la propia entrega que los origina, deberá emitirse por el adquirente una nueva declaración con los requisitos previstos en el artículo 25.5 de la Ley 19/1994.

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 89 de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria, 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, 19 de abril de 2007
El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván