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 Art. 20.Dos.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad consultante ha formalizado diversos contratos privados de compraventa de distintos inmuebles del cual es promotor. Dichos contratos han sido suscritos con anterioridad al día 1 de enero de 2007. En dichos contratos algunas sociedades compradoras se acogieron al beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en relación al IGIC, existiendo pagos anticipados con anterioridad a la fecha citada donde no se ha repercutido el IGIC.

Con la modificación del artículo 25 de la Ley 19/1994 producida en el Real Decreto-ley 12/2006, se consulta la incidencia de dicha modificación en los pagos anticipados efectuados con anterioridad al día 1 de enero de 2007.

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.

Igualmente es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos, que no cabe rectificar el IGIC repercutido como consecuencia de pagos anticipados efectuados con anterioridad al día 1 de enero de 2007 aunque la entrega del bien de inversión o la prestación de servicios de cesión de los elementos del inmovilizado inmaterial previstos en el artículo 25.3.b) de la Ley 19/1994, devengados con posterioridad al día 1 de enero de 2007, pueda beneficiarse de la exención del IGIC contemplado en este precepto.

Ello es así porque la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 no es una exención automática sino que actúa bajo solicitud expresa del empresario adquirente o cesionario y siempre y cuando se cumplan un conjunto de requisitos. Si con anterioridad o simultáneamente a la entrega del bien de inversión, o de los pagos anticipados, no se efectúa manifestación alguna de solicitud de aplicación de exención supone el nacimiento de la obligación de repercusión, caso de no encontrarse la entrega o los pagos anticipados exento por cualquier otro supuesto previsto en la Ley. La repercusión únicamente puede modificarse por los siguientes motivos

previstos en el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991:

- Cuando el importe de las mismas se hubiera determinado incorrectamente. La determinación incorrecta implica que en el momento de devengarse el IGIC se produjo una vulneración en la cuantificación del tributo ya sea por errores de hecho o de derecho. Sin embargo en el supuesto que nos ocupa ello no es así, dado que la única razón para que no se devengara el IGIC no fue aducida en tiempo, por lo que la repercusión deriva en correcta.

- Producción de las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 20/1991, dan lugar a la modificación de la base imponible. En el supuesto que se analiza no se da ninguna de estas circunstancias.

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

PRIMERO.- La entidad consultante ha formalizado diversos contratos privados de compraventa de distintos inmuebles del cual es promotor. Dichos contratos han sido suscritos con anterioridad al día 1 de enero de 2007. En dichos contratos algunas sociedades compradoras se acogieron al beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en relación al IGIC, existiendo pagos anticipados con anterioridad a la fecha citada donde no se ha repercutido el IGIC.

Con la modificación del artículo 25 de la Ley 19/1994 producida en el Real Decreto-ley 12/2006, se consulta la incidencia de dicha modificación en los pagos anticipados efectuados con anterioridad al día 1 de enero de 2007.

SEGUNDO.- Este Centro Directivo 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.

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, se planteó la siguiente consulta tributaria:

"La entidad mercantil consultante realiza la actividad de instalaciones de frío, calor y aire acondicionado, estando matriculado en el epígrafe 504.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Con anterioridad a la modificación introducida en el articulo 6.2.4º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, por el articulo 8.Uno de la Ley 53/2002 de 30 de diciembre, en relación con la nueva definición del concepto de entrega de bienes, en las ejecuciones de obras, la actividad de esta empresa constituía entrega de bienes, dado que los materiales aportados por la misma, suponían mas de un 20% de la base imponible, en todo caso.

A raíz de la modificación mencionada, se le plantean las siguientes dudas:

1º) Que a pesar de que su actividad principal es la descrita con anterioridad, esta empresa, en bastantes ocasiones, vende aparatos de aire acondicionado, en los que no se requiere una instalación especial, mas allá de un simple anclaje en el lugar indicado y sus conexiones pertinentes a la corriente y al desagüe.

2º) Que durante el ejercicio 2002, comenzó una serie de instalaciones, que a 31 de diciembre, del mencionado año, no se habían terminado de ejecutar, pero que fueron objeto de entregas a cuenta, mediante certificaciones parciales.

Dichas entregas a cuenta se beneficiaron de la exención del articulo 25 de la Ley 19/1994, de acuerdo con las indicaciones y certificados aportados por los clientes, acreditativos del cumplimiento de los requisitos para beneficiarse de dicha exención, ya que hasta ese momento, 31 de diciembre del año 2002, dichas ejecuciones de obra, estaban consideradas entregas de bienes.

Las que estaban en curso al 31 de diciembre, se ejecutarán con toda seguridad en el ejercicio 2003, ejercicio en el que la calificación de la operación es otra, prestación de servicio, y por tanto no se podrá acoger a la exención del articulo 25 de la Ley 19/1994.

Que a la vista de lo expuesto, y de acuerdo con el artículo 107 de la Ley General Tributaria y de la Disposición Adicional Décima, apartado tercero de la Ley 20/1991, de 7 de junio, plantea las siguientes

Con base en todo lo expuesto, se consulta:

1º) Si la actividad planteada como duda número 1ª, tiene, por el hecho de conllevar una pequeña instalación, la consideración de prestación de servicio, o por el contrario debemos calificarla como entrega de bienes.

2º) Dado que no existe un régimen transitorio para la duda planteada en 2º lugar, qué tratamiento debemos darle a las certificaciones realizadas con anterioridad, al 1 de enero del año 2003, con el régimen anterior, ¿debemos consolidarlas? y solo afectar a la nueva consideración como servicio, a las certificaciones parciales o definitivas realizadas en el ejercicio 2003, o por contrario cual sería la alternativa."

Respecto a la consulta relativa al artículo 25 de la Ley 19/1994 se sentó la siguiente doctrina el día 1 de septiembre de 2003:

"*Respecto a la segunda de las cuestiones planteadas, en numerosas ocasiones este Centro Directivo ha manifestado que las certificaciones de obra en sí no tienen ninguna incidencia en el IGIC porque no representan ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios. Si tiene incidencia los pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible derivados de la existencia de certificaciones de obra. En efecto, conforme a lo dispuesto en el artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991, 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. En tal momento se analizará la aplicación de los distintos elementos esenciales del IGIC en la ficción de que en el instante de realizarse el pago anticipado se devengara el hecho imponible, aplicando la legislación vigente en dicho instante. De esta forma se aplicaría el tipo impositivo y, en su caso, los beneficios fiscales vigentes en el instante del pago. Si en el momento del devengo del hecho imponible el tipo impositivo es diferente al vigente en el instante del pago, ello no implicará que deba rectificarse la cuota repercutida en su día como consecuencia del pago anticipado. Igualmente si en el momento del devengo del hecho imponible la operación está exenta, y en el momento del pago anticipado, conforme a la legislación vigente, tal operación no estaba exenta, tampoco cabe rectificación de la cuota repercutida, o viceversa.*

Sin embargo, esto último es matizable respecto a la exención del IGIC contemplado en el artículo 25 de la Ley 19/1994. En efecto, la aplicación de dicha exención está condicionada a una serie de requisitos subjetivos, objetivos, temporales y documentales. Para el caso planteado exclusivamente vamos a analizar el requisito objetivo y temporal. El requisito objetivo (el bien adquirido o importado debe tener la consideración de inversión) no puede analizarse en el momento de los pagos anticipados pues depende del cumplimiento de requisitos que deben producirse en el momento del devengo de la entrega. El requisito temporal (el hecho imponible debe producirse en un plazo de tres años desde la escritura pública de constitución o de ampliación de capital de la sociedad adquirente o importadora y utilizarse durante un período de tiempo como bien de inversión) tampoco cabe analizarse en los pagos anticipados, dado que la realización del hecho imponible de la adquisición o importación del bien de inversión debe producirse en el plazo citado, y en el caso que nos ocupa no se ha producido la realización del hecho imponible sino solamente pagos anticipados anteriores a éste. En el momento de los pagos anticipados no cabe analizar si se cumple o no el requisito temporal de que la entrega se devengue dentro del plazo de tres años desde la escritura pública de constitución o de ampliación de capital. (…)

No obstante, el análisis de la aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 en cada momento debe realizarse conforme a la legislación en vigor en ese mismo momento. Por ello, si en el momento del devengo de los pagos anticipados producidos en el año 2002 no se repercutió cantidad alguna porque la operación de ejecución de obra futura, conforme a la legislación vigente en el momento de producirse el devengo de tal pago anticipado, tenía la consideración de entrega de bien y tal bien tendría la consideración de inversión y el adquirente cumpliría todos los requisitos para que tal entrega estuviera exenta en el momento del devengo del hecho imponible, no se tendrá la obligación de rectificar las facturas emitidas como consecuencia de los pagos anticipados, sin perjuicio de que persista la condición de cumplimiento de los requisitos previstos para su aplicación, que deberá ser analizada, en el momento de la puesta a disposición del bien objeto de la ejecución de obra, conforme a la legislación vigente en el momento del devengo de los pagos anticipados.

Por el contrario, tanto los pagos anticipados devengados a partir del 1 de enero de 2003 como la propia operación sujeta, en el supuesto de ejecuciones de obra que, conforme la nueva redacción legal, pasen a tener la consideración de prestaciones de servicios, ya no podrán beneficiarse de la aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994.

(…) Respecto a la segunda consulta realizada, es criterio de este Centro Directivo que (…) el análisis de la aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 en cada momento debe realizarse conforme a la legislación en vigor en ese mismo momento. Por ello, si en el instante del devengo de los pagos anticipados producidos en el año 2002 no se repercutió cuota alguna porque la operación de ejecución de obra futura, conforme a la legislación vigente en el momento de producirse el devengo de tal pago anticipado, tenía la consideración de entrega de bien y tal bien tendría la consideración de inversión y el adquirente cumpliría todos los requisitos para que tal entrega estuviera exenta en el momento del devengo del hecho imponible, no se tendrá la obligación de rectificar las facturas emitidas como consecuencia de los pagos anticipados, sin perjuicio de que persista la condición de cumplimiento de los requisitos previstos para su aplicación, que deberá ser analizada, en el momento de la puesta a disposición del bien objeto de la ejecución de obra, conforme a la legislación vigente en el momento del devengo de los pagos anticipados.

Por el contrario, tanto los pagos anticipados devengados a partir del 1 de enero de 2003 como la propia operación sujeta, en el supuesto de ejecuciones de obra que, conforme la nueva

redacción legal, pasen a tener la consideración de prestaciones de servicios, ya no podrán beneficiarse de la aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994."

Por todo ello, 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.

Igualmente es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos, que no cabe rectificar el IGIC repercutido como consecuencia de pagos anticipados efectuados con anterioridad al día 1 de enero de 2007 aunque la entrega del bien de inversión o la prestación de servicios de cesión de los elementos del inmovilizado inmaterial previstos en el artículo 25.3.b) de la Ley 19/1994, devengados con posterioridad al día 1 de enero de 2007, pueda beneficiarse de la exención del IGIC contemplado en este precepto.

Ello es así porque la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 no es una exención automática sino que actúa bajo solicitud expresa del empresario adquirente o cesionario y siempre y cuando se cumplan un conjunto de requisitos. Si con anterioridad o simultáneamente a la entrega del bien de inversión, o de los pagos anticipados, no se efectúa manifestación alguna de solicitud de aplicación de exención supone el nacimiento de la obligación de repercusión, caso de no encontrarse la entrega o los pagos anticipados exento por cualquier otro supuesto previsto en la Ley. La repercusión únicamente puede modificarse por los siguientes motivos previstos en el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991:

- Cuando el importe de las mismas se hubiera determinado incorrectamente. La determinación incorrecta implica que en el momento de devengarse el IGIC se produjo una vulneración en la cuantificación del tributo ya sea por errores de hecho o de derecho. Sin embargo en el supuesto que nos ocupa ello no es así, dado que la única razón para que no se devengara el IGIC no fue aducida en tiempo, por lo que la repercusión deriva en correcta.

- Producción de las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 20/1991, dan lugar a la modificación de la base imponible. En el supuesto que se analiza no se da ninguna de estas circunstancias.

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, 7 de marzo de 2007
El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván