PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 18.1.a) y f) Ley 20/1991 Art. 20.Dos.1 y 5 Ley 20/1991 Arts. 23.3 Ley 20/1991 Art. 25 Ley 19/1994 Art. 28 Real Decreto 1758/2007

CUESTIÓN PLANTEADA

Se trata de una empresa de distribución española, integrada en el segmento de supermercados, que opera en las Islas Canarias a través de establecimiento permanente y se encuentra en la actualidad en pleno proceso de expansión en el Archipiélago, motivo por el cual está en vías de adquirir diversos inmuebles aptos para el desarrollo de su actividad. Se consultan las siguientes cuestiones:

1.- Aplicación de la exención del artículo 25 a los inmuebles que se encuentran en proceso de adquisición

La sociedad consultante desea confirmar la validez de su criterio en relación con la aplicación de la exención objeto de la Consulta a las operaciones de adquisición de inmuebles ya iniciadas en los siguientes casos:

1º Operaciones suscritas con anterioridad al 1 de enero de 2007 sin que se hayan producido pagos anticipados hasta la actualidad.

2º Operaciones suscritas con anterioridad o posterioridad al 1 de enero de 2007 habiéndose realizado pagos anticipados entre dicha fecha y el momento actual. En este caso, la aplicación de la exención ¿es posible a los pagos futuros o también de forma retroactiva a los pagos ya realizados después del l de enero de 2007?

3º Operaciones suscritas con posterioridad al l de enero de 2007 sin que se hayan realizado pagos anticipados hasta la actualidad.

Y en caso afirmativo, si para proceder a aplicar la exención de manera retroactiva en los supuestos planteados y para lo pagos anticipados ya realizados deberá:

Incluir las correspondientes menciones en las declaraciones que entregue a estos efectos y si deberá el transmitente aplicar el procedimiento de rectificación establecido en la Ley del IGIC respecto a las cuotas ya repercutidas a las que ahora sería de aplicación la exención.

2.- Determinación del valor del suelo en los pagos anticipados

En la medida en que el valor catastral del suelo respecto del de la construcción se obtiene en un momento posterior a la finalización de las obras de construcción, no es posible determinar con exactitud dicho importe en el momento de la realización de los pagos anticipados. Por este motivo, para determinar el importe exento de IGIC en cada pago anticipado (el correspondiente a la construcción), la sociedad consultante desea confirmar el criterio expuesto en este escrito, y por tanto, conocer las siguientes cuestiones:

¿Es posible realizar con ocasión de los pagos anticipados una estimación razonable del valor a asignar al suelo y a la construcción de un inmueble cuando en el momento de la realización de los mismos no se disponga de valor catastral, como ocurrirá normalmente, y aplicar esta estimación durante todos los pagos anticipados que se realicen?

¿Cómo se debe proceder cuando el valor asignado, según el punto anterior, al suelo y a la construcción en el momento de los pagos anticipados difiere del valor que efectivamente pudiesen tener en el momento en que se produce su asignación por parte de la Dirección General del Catastro?

En caso de que difiriesen ambos valores, ¿debería procederse a la correspondiente regularización en el momento de conocer el valor catastral definitivo? A estos efectos, ¿cabría distinguir los casos en los que existe un defecto de repercusión del IGIC respecto de los que el IGIC se repercutió en exceso?

En caso afirmativo, ¿cuál sería el procedimiento de rectificación? ¿sería necesario rectificar todos y cada uno de los pagos anticipados realizados?, ¿esto supondría a su vez modificar las autoliquidaciones presentadas a efectos de IGIC?, o por el contrario, ¿Se podría regularizar en el último pago realizado, sin necesidad de rectificar todos los pagos anticipados realizados con anterioridad?

Finalmente, ¿habría alguna diferencia en las conclusiones al respecto por el hecho de que en el municipio correspondiente se hayan revisado los valores catastrales o no, o al contrario al tratarse siempre de nuevos inmuebles, no debe considerarse distinción alguna por este hecho?

En ambos casos, ¿qué ocurriría si la realización de obras se prolongase más de cuatro años, por lo que alguna de las facturas que sustenta algún pago anticipado realizado estuviera fuera del marco temporal para su regularización?

3.- Aplicación de la exención a otros bienes de inversión

Por último, se consulta sobre la posibilidad de aplicar la exención del artículo 25 a determinados bienes de inversión distintos de los bienes inmuebles cuando su adquisición se hubiese formalizado en virtud de un contrato de compraventa firmado con posterioridad al 1 de enero de 2007 y no se hubiese solicitado la aplicación de la exención objeto de la presente consulta.

En el supuesto descrito, su representada desea confirmar el criterio por el cual se puede solicitar la exención de manera retroactiva a los bienes adquiridos que pudieron acogerse a la exención pero que no se solicitó en su momento.

Y en este caso, para aplicar la exención de manera retroactiva en el supuesto planteado ¿se puede aplicar el procedimiento de rectificación de cuotas establecido en el Ley del IGIC?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero. Que el momento determinante para aplicar la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994, no es el de la suscripción del contrato privado de compraventa sino el del otorgamiento de la escritura pública, ya que es en ese instante cuando se realiza el hecho imponible de la entrega del inmueble.

Segundo.- Que si la sociedad quiere aplicar el beneficio fiscal del artículo 25 de la Ley 19/1994 a los pagos anticipados en los que ha soportado la repercusión del Impuesto, debe solicitar la rectificación de la repercusión de los pagos anticipados, siempre y cuando no haya transcurrido cuatro años del devengo del impuesto correspondiente a la operación. Además la sociedad debe adjuntar a la solicitud la declaración en la que manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención a que se refiere el apartado 5 del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Tercero.- Que comoquiera que la rectificación de la cuota repercutida, va a determinar una minoración de la cuota inicialmente repercutida, la empresa constructora de la edificación, como sujeto pasivo, puede optar por cualquiera de estas dos alternativas: a) iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o bien b) regularizar la situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo está obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Cuarto. Que en el supuesto de que la edificación que vaya adquirirse esté situada en un municipio cuya revisión catastral se haya realizado después del 1 de enero de 1994, y en el momento del devengo de los pagos anticipados o de la entrega de la edificación, la Dirección General del Catastro no haya fijado un valor catastral, puede provisionalmente tomarse como importe a computar en el numerador (tanto en los

pagos anticipados correspondientes a las certificaciones de obra como en la entrega del inmueble), el valor del suelo correspondiente a la referencia catastral de la finca sobre la que se ejecuta la obra, y en el denominador, el de la contraprestación que constituye la base imponible de la operación de entrega de la edificación. Esta fijación provisional del valor del suelo se realizará de un modo independiente tanto por cada pago anticipado como en la entrega de la edificación. De ahí que las variaciones que puedan existir en esas determinaciones no implican que haya que rectificarse las repercusiones del IGIC que se hayan realizado con anterioridad. Sin embargo, una vez que la Dirección General del Catastro haya fijado el valor catastral de la edificación, objeto de entrega, ha de determinarse de forma definitiva la parte de la base imponible que corresponde a la entrega del suelo a través del método establecido en el artículo 25.3.a) de la Ley 19/1994. Si el porcentaje definitivo es inferior al provisionalmente aplicado, es decir, cuando suponga una minoración de la repercusión inicial, el sujeto pasivo puede optar por cualquiera de las alternativas reguladas en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991. Por el contrario, si el porcentaje definitivo es superior al provisionalmente aplicado, se considera que estamos ante un supuesto de los del artículo 22.4 de la Ley 20/1991, y, en consecuencia, el sujeto pasivo transmitente deberá declarar las cuotas del IGIC correspondientes al aumento de las inicialmente repercutidas en la autoliquidación del período de liquidación en el que la Dirección General del Catastro haya asignado el valor catastral a la edificación entregada, si bien, cuando hayan transcurrido más de cuatro años del devengo del IGIC de alguno de los pagos anticipados, no cabe efectuar la rectificación de la repercusión del IGIC derivada del pago, al haber transcurrido el plazo establecido en el artículo 20 de la Ley 20/1991.

Quinto. Que la sociedad puede igualmente instar la rectificación de la repercusión del IGIC en las adquisiciones de bienes de inversión distintos de los inmuebles adquiridos con ocasión de una inversión inicial, siempre que adjunte la correspondiente declaración en la que se manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención. El sujeto pasivo transmitente puede, en estos casos, optar por la rectificación de la repercusión a través de cualquiera de las alternativas de minoración de las cuotas repercutidas del artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del 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 Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consulta acerca de las consecuencias fiscales que se derivarían de la aplicación a la compra de determinados bienes afectos a su actividad económica de la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias (Ley del REF), según la redacción dada a este incentivo fiscal por el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre.

En el escrito de la consulta se precisa que la sociedad es una empresa de distribución integrada en el segmento de supermercados, que opera en las Islas Canarias a través de establecimiento permanente. En estos momentos, la sociedad se halla en un proceso de expansión en el archipiélago, motivo por el que está en vías de adquirir diversos inmuebles aptos para el desarrollo de su actividad. A efectos del IGIC, la sociedad tiene la condición de minorista, y, por tanto, sus entregas de bienes están exentas del IGIC por el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991.

Evidentemente, al desarrollar una actividad exenta, la sociedad no puede deducirse las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición de bienes y servicios afectos a su actividad de comercio minorista, de acuerdo con el artículo 28.1 de la Ley 20/1991. Como quiera que estas cuotas soportadas en el desarrollo de su actividad con motivo de la adquisición de los bienes de inversión no pueden ser deducidas, la sociedad entiende -y así lo manifiesta en la consulta- que tiene derecho a la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley del REF, según la redacción del Real Decreto-Ley 12/2006 (vigente desde el 1 de enero de 2007), siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos a tal efecto.

Ha de tenerse en cuenta que el artículo 25 de la Ley del REF define en su apartado 3º a) el concepto de bien de inversión, a efectos de la exención del IGIC, en los siguientes términos:

> *" A los efectos de lo establecido en este artículo:*
>
> *a) Tendrán la consideración de bienes de inversión los elementos patrimoniales del inmovilizado material adquiridos o importados con ocasión de una inversión inicial. Se entiende por inversión inicial aquella que tiene por objeto:*
>
> *-La creación de un establecimiento.*
>
> *- La ampliación de un establecimiento.*
>
> *- La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.*
>
> *-La transforma*ción sustancial en el proceso general de producción de una establecimiento".

Por su parte, el artículo 8 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del REF, establece que se considera "*que una inversión inicial tiene por objeto la creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica*".

De acuerdo con estas disposiciones, la sociedad entiende que las inversiones realizadas para la apertura de los nuevos supermercados tienen la consideración de inversiones iniciales al estar todas ellas destinadas a la creación de un nuevo establecimiento. Por ello insiste en que la adquisición de nuevos inmuebles destinados a este fin (con las correspondientes limitaciones en cuanto a la parte de la inversión correspondiente al suelo) cumple con los requisitos para la aplicación de esta exención del artículo 25 de la Ley del REF.

En el escrito la sociedad puntualiza que las compras de los inmuebles las realiza, por regla general, a través de un contrato "llave en mano", por el que adquiere el inmueble una vez que el promotor haya finalizado su construcción. Sintetizando, el proceso de adquisición de los inmuebles es el siguiente:

a) La sociedad suscribe un contrato privado de compraventa con la empresa promotora.

b) Entre la firma del contrato privado de compraventa y la entrega del supermercado, la sociedad efectúa al promotor una serie de pagos anticipados. Por la complejidad de la obra, la construcción dura más de un año.

c) Una vez terminadas las obras, la compraventa la formaliza en escritura pública, produciéndose la entrega y transmisión del inmueble.

Según precisa la consulta, la sociedad se encuentra en estos momentos en un proceso de una adquisición simultánea de varios centros, cada uno de los cuales tiene una fecha distinta de finalización de obras, dado que los contratos privados de compraventa no se suscribieron todos ellos el mismo día. De manera esquemática, las situaciones en las que se encuentran los inmuebles cuya entrega no se ha producido son las siguientes:

- En primer lugar, están los contratos privados de compraventa suscritos con anterioridad al 1 de enero de 2007, en los que la sociedad ha realizado en 2006 pagos anticipados. Dentro de este grupo nos encontramos con dos conjuntos: uno formado por los contratos en los que en 2007 ha realizado otros pagos adicionales; y otro, en los que la sociedad en 2006 realizó el primer pago anticipado, pero que luego no ha hecho ningún otro pago adicional.

- En segundo lugar, están los contratos privados de compraventa suscritos con posterioridad al 1 de enero de 2007, en los que, a fecha de hoy, se ha realizado al menos un pago anticipado.

Es preciso tener en cuenta que el artículo 25 vigente desde el 1 de enero de 2007 establece que para aplicar la exención del IGIC la entidad adquirente deberá entregar al transmitente o cedente una declaración en la que identifique los bienes de inversión y manifieste además la concurrencia de los requisitos previstos en la norma. El artículo dispone también que, en el caso de que existan pagos anticipados, la declaración debe presentarse con ocasión del primer pago anticipado.

El problema se presenta porque algunas de las adquisiciones de inmuebles destinados a supermercados corresponden a operaciones cuyos contratos privados de compraventa se han suscrito

con anterioridad a la modificación del artículo 25 por el Real Decreto Ley 12/2006, pero los pagos (anticipados) que se han efectuado con posterioridad a la firma del contrato, se han realizado sin haber entregado a la entidad transmitente la declaración exigido por este artículo. La misma situación se plantea también con los contratos privados de compra firmados después del l de enero de 2007: en estos casos tampoco la sociedad consultante ha entregado al transmitente esa declaración con ocasión del primer pago anticipado.

Con estos antecedentes, la consultante manifiesta que desea acogerse a la exención del artículo 25 en la adquisiciones de sus inmuebles, y, en este sentido, destaca que en todos los casos descritos va a entregar la declaración correspondiente antes del próximo pago anticipado, con el objeto de dar cumplimiento a los requisitos establecidos por el artículo 25 de la Ley 19/1994. A este respecto entiende que la entrega de esta declaración en el próximo pago anticipado produciría los siguientes efectos:

1º) Contratos suscritos con anterioridad al 1 de enero de 2007 sin que se haya producido ningún pago anticipado con posterioridad a la modificación del artículo 25

La consultante considera que, en este caso, con la entrega del certificado antes del próximo pago anticipado, tanto a éste como a los que realice hasta la entrega del inmueble, les es de aplicación la exención del IGIC del artículo 25.

2º) Contratos suscritos antes o después del 1 de enero de 2007 y en los que se ha realizado algún pago anticipado después de esa fecha.

Respecto de este supuesto, entiende la consultante que la entrega de la declaración al transmitente antes del próximo pago anticipado, permite aplicar la exención a ese pago y a los posteriores hasta la entrega del inmueble. Además, puntualiza que la entrega de ese certificado permite también aplicar la exención del artículo 25 a los pagos realizados entre el 1 de enero de 2007 y el día de hoy. Para ello, en la declaración que entrega al transmitente, haría una mención expresa a que se acoge a la exención desde una fecha posterior al 1 de enero de 2007, por lo que el transmitente debe proceder a rectificar las cuotas repercutidas, de acuerdo con lo establecido en la Ley del IGIC, siempre y cuando no hubiesen transcurrido más de 4 años.

3º) Contratos suscritos con posterioridad al 1 de enero de 2007 en los que no se ha realizado hasta hoy ningún pago anticipado.

Los efectos en este caso –entiende la consultante- son los mismos que en el primer supuesto. Y por ello, la entrega de la declaración con ocasión del próximo pago anticipado permite aplicar la exención en todos los pagos anticipados que se realicen hasta la entrega del inmueble.

Junto a esta consulta, la sociedad pregunta también por la determinación del valor del suelo en las operaciones de pagos anticipados. La Ley del REF establece que la exención de IGIC del artículo 25 no es aplicable a la adquisición del suelo, salvo que ese suelo no se haya beneficiado previamente de la exención y se afecte, entre otras condiciones, a las zonas comerciales situadas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación urbanas. Precisamente, por ello, considera que si el suelo en el que se encuentran situados los nuevos supermercados cumpliera con esos requisitos, no habría ninguna duda de que sería aplicable la exención del artículo 25. Ahora bien, si no los cumpliera y no pudiera aplicarse la exención del IGIC,

la Ley del REF establece que para la determinación de la base imponible correspondiente a la entrega del suelo respecto de la construcción, se prorrateará la contraprestación entre el valor catastral del suelo y el de la construcción, siempre y cuando en el municipio donde radique el suelo haya sido revisado el valor catastral; y si esto no es posible, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado del suelo.

A estos efectos, la consultante precisa que la Dirección General del Catastro fija el valor catastral de las nuevas construcciones con posterioridad a la finalización de los inmuebles, en un plazo que puede oscilar entre seis meses y dos años, por lo que en el momento de la realización de los pagos anticipados, le es imposible establecer con exactitud la base imponible correspondiente al suelo y a la construcción. Además puntualiza que la Ley sólo permite acudir al valor de mercado en los municipios en los que no haya sido revisado el valor catastral; pero no en aquellos en los que el inmueble esté situado en un término municipal que tenga los valores catastrales revisados y no pueda disponerse de los mismos en el momento del devengo por no haber finalizado el proceso de asignación de valor. Justamente, por ello, la sociedad consultante, para resolver esta cuestión, entiende:

a) Que en el caso de la adquisición de inmuebles situados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, para aplicar la exención del artículo 25, hay que realizar una estimación de la proporción que el suelo representa dentro del valor catastral del inmueble que le será asignado en el futuro, prorrateando en función del mismo al objeto de determinar la base imponible correspondiente al suelo y a la construcción en cada pago anticipado que se realice hasta la entrega del inmueble. Una vez conocidos los valores catastrales definitivos, si estos difieren de los considerados en la estimación, habría que proceder a la regularización de las cuotas repercutidas con motivo de los pagos anticipados, mediante el sistema establecido en la Ley del IGIC para la rectificación de cuotas repercutidas. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que durante el tiempo en que se realizaron los pagos anticipados pudo existir un exceso o defecto de repercusión de IGIC, en función de que el valor catastral otorgado al suelo hubiese sido inferior o superior al finalmente asignado.

b) Si se trata de adquisiciones de inmuebles en municipios en los que no se haya procedido a la revisión catastral mencionada, procederá a estimarse, desde el inicio, el valor del suelo según el valor de mercado del inmueble, ajustando, en su caso, esta valoración en el momento de la entrega, y procediendo en ese momento a la rectificación de las cuotas repercutidas.

En todo caso, puntualiza la sociedad que como quiera que existen inmuebles cuyo “proceso de adquisición” puede superar el plazo de los cuatro años (máximo para rectificar cuotas), el procedimiento de regularización debe, en esos casos, realizarse por la totalidad de los pagos anticipados efectuados, pero rectificando la cuota repercutida únicamente en el último pago realizado.

Esto supuesto, es necesario añadir que la consultante afirma conocer la doctrina de esta Dirección General de Tributos, según la cual la comprobación de los requisitos de aplicación del artículo 25 debe realizarse, con carácter general, en el momento del devengo, y que cada pago anticipado supone un devengo independiente del Impuesto. La sociedad reconoce, de acuerdo con

esta doctrina, que los pagos realizados hasta el 31 de diciembre de 2006 no cumplen con los requisitos de la exención establecidos en la redacción del artículo 25 vigente en esa fecha; y que, por tanto, en esos casos, no procede la exención, independientemente de que la entrega del inmueble se produzca en un momento posterior a esa fecha en el que se cumplen con los requisitos del artículo. De ahí que la sociedad puntualice en su escrito que no es objeto de consulta la aplicación de la exención del artículo 25 a los pagos realizados hasta el 31 de diciembre de 2006. Ahora bien, como quiera que con posterioridad al 1 de enero de 2007 la sociedad ha adquirido otros bienes de inversión (distintos de los inmuebles en los que irán ubicados los nuevos supermercados), y esos bienes de inversión cumplen con todos los requisitos establecidos en la Ley del REF (si bien, en el momento de su adquisición, no entregó al transmitente la declaración correspondiente), la consultante considera que la entrega hoy al transmitente de esa declaración con mención expresa de los bienes entregados, le permite la aplicación retroactiva de la exención del artículo 25 mediante la rectificación de la factura emitida según lo establecido en la Ley del IGIC.

En resumen, las cuestiones objeto de consulta con los efectos del artículo 89 de la Ley General Tributaria son las tres siguientes:

1) La aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 a los inmuebles que se encuentran en proceso de adquisición

La consultante desea confirmar la corrección de su criterio con respecto a la aplicación de la exención objeto de la consulta a las operaciones de adquisición de inmuebles ya iniciadas en los siguientes casos:

- Contratos suscritos con anterioridad al 1 de enero de 2007 sin que se haya producido ningún pago anticipado con posterioridad a la modificación del artículo 25.

- Contratos suscritos antes o después del 1 de enero de 2007 en los que se ha realizado algún pago anticipado después de esa fecha. En este caso, pregunta si la exención es aplicable a los pagos futuros y también de forma retroactiva a los pagos realizados después del l de enero de 2007

- Contratos suscritos con posterioridad al l de enero de 2007 sin que se hayan realizado hasta hoy ningún pago anticipado.

En el caso de que la respuesta sea afirmativa, pregunta si para aplicar la exención de manera retroactiva a los supuestos planteados y, en concreto, a lo pagos anticipados ya realizados, deberá incluir las correspondientes menciones en las declaraciones que entregue a estos efectos, y si el transmitente deberá proceder a rectificar las cuotas ya repercutidas a las que ahora sería de aplicación la exención.

2.- La determinación del valor del suelo en los pagos anticipados

Una segunda cuestión que la consultante desea confirmar es la corrección de la determinación del valor suelo en los pagos anticipados, al no serle posible determinar con exactitud ese importe en el momento de la realización de esos pagos, ya que el valor catastral del suelo respecto del de la construcción lo fija el Catastro en un momento posterior a la finalización de las obras de construcción. Por este motivo, plantea las siguientes cuestiones:

- ¿Es posible realizar con ocasión de los pagos anticipados una estimación razonable del valor a asignar al suelo y a la construcción de un inmueble cuando en el momento de la realización de los mismos no se disponga de valor catastral, como ocurrirá normalmente, y aplicar esta estimación durante todos los pagos anticipados que se realicen?

- ¿Cómo debe procederse cuando el valor asignado al suelo y a la construcción en el momento de los pagos anticipados, de acuerdo con el criterio anterior, difiere del que efectivamente pudiese tener en el momento en que se produce su asignación por parte de la Dirección General del Catastro?

- En caso de que difiriesen ambos valores, ¿debería procederse a la correspondiente regularización en el momento de conocer el valor catastral definitivo? A estos efectos, ¿cabría distinguir los casos en los que existe un defecto de repercusión del IGIC respecto de los que el IGIC se repercutió en exceso?

- En caso afirmativo, ¿cuál sería el procedimiento de rectificación? ¿Sería necesario rectificar todos y cada uno de los pagos anticipados realizados?, ¿esto supondría a su vez modificar las autoliquidaciones presentadas a efectos de IGIC?, o por el contrario, ¿podría regularizarse en el último pago realizado, sin necesidad de rectificar todos los pagos anticipados realizados con anterioridad?

- Finalmente, ¿habría alguna diferencia en las conclusiones al respecto por el hecho de que en el municipio correspondiente se hayan revisado o no los valores catastrales, o al contrario al tratarse siempre de nuevos inmuebles, no debe considerarse distinción alguna por este hecho? En ambos casos, ¿qué ocurriría si la realización de obras se prolongase más de cuatro años, por lo que alguna de las facturas que sustenta algún pago anticipado realizado estuviera fuera del marco temporal para su regularización?

3.- <u>La aplicación de la exención a otros bienes de inversión</u>

Por último, la sociedad consulta acerca de la posibilidad de aplicar la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 a determinados bienes de inversión distintos de los inmuebles cuando su adquisición se hubiese formalizado en virtud de un contrato de compraventa firmado con posterioridad al 1 de enero de 2007, pero en el que no se hubiese solicitado la aplicación de la exención. En concreto, la sociedad desea confirmar su criterio sobre dos cuestiones: en primer lugar, si puede solicitar de manera retroactiva la exención a los bienes adquiridos que pudieron acogerse a la misma, pero respecto de los cuales no solicitó su aplicación. Y en segundo lugar, si para aplicar de manera retroactiva esta exención del artículo 25, ha de hacerse a través del procedimiento de la Ley del IGIC de rectificación de cuotas.

SEGUNDO.- La nueva redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, que llevó a cabo el Real Decreto–Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio (BOE de 30 de diciembre de 2006), está vigente desde el 1 de enero de 2007, y su regulación altera sustancialmente el régimen jurídico de la exención al exigir unos nuevos requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.

No nos corresponde examinar en esta contestación el alcance de esta modificación. Baste señalar que la aplicación de este beneficio fiscal está íntimamente vinculada al momento del devengo del IGIC, que en el supuesto de entregas de bienes se produce cuando tenga lugar su puesta a disposición o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. Sin embargo, en las entregas de bienes efectuadas en virtud del contrato de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, el Impuesto se devenga cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente [artículo 18.1.a) de la Ley 20/1991]. En las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el devengo del Impuesto se produce en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En los antecedentes ha quedado claro que el "proceso de adquisición de los inmuebles" lo realiza la sociedad suscribiendo un contrato privado de compraventa con la empresa promotora, y una vez terminadas las obras, formaliza la compraventa en escritura pública produciéndose en ese momento la entrega y transmisión del inmueble. De ahí que el hecho imponible de la entrega de bienes del IGIC se realice –devengándose el impuesto- cuando se formalice la escritura pública, al ser ese momento en el que se produce la entrega y transmisión del inmueble construido, según dispone el artículo 1.462 del Código Civil respecto a la venta en escritura pública. Por tanto, el momento determinante para la aplicación del beneficio fiscal no es el de la suscripción del contrato privado de compraventa, sino el del otorgamiento de la escritura pública, ya que es en ese instante cuando se efectúa la entrega del bien inmueble objeto del contrato.

Del escrito de consulta se desprende que antes del 1 de enero de 2007, fecha de la entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, la sociedad no ha formalizado ninguna escritura pública de compraventa de inmuebles (dejamos a un lado la posibilidad de que antes de esa fecha, exista algún pago anticipado, ya que, como se ha indicado, estos pagos quedan al margen de la consulta). Lo cual implica que todas las transmisiones de inmuebles y todos los pagos anticipados (es decir, los que realiza la sociedad al promotor entre la firma del contrato privado de compraventa y la entrega del supermercado) efectuados después del 1 de enero de 2007 están sujetos -conviene precisarlo- a la nueva redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, siéndoles a todos ellos aplicable este beneficio fiscal. Ahora bien, lo que plantea la consultante no es si es aplicable esta exención a estos pagos anticipados, sino si es posible aplicarla a esos pagos de un modo retroactivo, teniendo en cuenta que la sociedad no ha realizado la declaración a que se refiere el artículo 25.5 de la Ley 19/1994.

Ya la consulta 1.217, de 15 de septiembre de 2008, de la Dirección General de Tributos ha examinado este problema, y su doctrina puede resumirse en dos notas: a) la no presentación de la declaración no determina la pérdida de la exención; y b) la sociedad que ha soportado el IGIC por los pagos anticipados debe solicitar de la empresa que realiza la obra la rectificación de la factura emitida por esos pagos, siempre que no haya transcurrido más de cuatro años del devengo del Impuesto, adjuntando a la solicitud la declaración en la que le exprese la concurrencia de los requisitos de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Con toda claridad, esta consulta de 15 de septiembre de 2008, dando un paso en la interpretación de que la no declaración no determina la pérdida de la exención, modifica la doctrina administrativa de la consulta de 9 de septiembre de 2005, y literalmente dice:

> *"Lla sociedad precisa en la consulta que en los pagos anticipados que ha abonado por las certificaciones de obra, ha venido soportando el IGIC repercutido por el contratista, aunque la operación cumplía con los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994 para la exención del IGIC, si bien –así lo puntualiza el escrito- la sociedad no presentó la declaración identificando el bien de inversión y manifestando la concurrencia de los requisitos de la exención, a que se refería el apartado segundo del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente entonces.*
>
> *En la consulta vinculante nº 927, de 9 de septiembre de 2005, esta Dirección General de Tributos ha declarado que:*
>
> *"En el supuesto de que en el momento del cobro de los pagos anticipados se cumplían las condiciones para la exención de producirse la entrega del bien de inversión en dicho instante, sin embargo no se solicita la exención y el sujeto pasivo transmitente emite facturas por tales pagos anticipados con repercusión del IGIC y en el momento del devengo de la entrega del bien de inversión se cumplen las condiciones y la sociedad adquirente solicita la exención, no cabe modificar la tributación de los pagos anticipados. 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 de la sociedad adquirente 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 previsto 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."*
>
> *Sin embargo, esta Dirección General de Tributos entiende que esta doctrina debe ser modificada por diferentes motivos:*

a) En primer lugar, porque, aunque es cierto que el artículo 25 de la Ley 19/1994 establece una serie de requisitos para poder tener derecho la exención, no todos ellos tienen una naturaleza sustancial respecto a la exención del IGIC. El requisito del apartado 5 del artículo 25 de la Ley 19/1994 (apartado 2 en la anterior redacción), no tiene una naturaleza sustancial, sino meramente formal, y, por ello, entendemos, en contra de la doctrina de la consulta vinculante nº 927, de 9 de septiembre de 2005, que la no presentación de la declaración no determina la pérdida de la exención.

La finalidad de este requisito formal, a nuestro juicio, no es otra que liberar al sujeto pasivo del IGIC de las operaciones interiores de cualquier responsabilidad respecto a la obligación tributaria principal derivada de la operación de entrega del bien de inversión o de determinadas prestaciones de servicios, ya que, en estos supuestos, cuando se presenta la declaración, el adquirente del bien o el destinatario del servicio, se convierte, por imperio de la ley, en el caso de que no se cumplan los requisitos de la exención, en sustituto del Impuesto, de acuerdo con el apartado 6 de este artículo 25 (apartado 2 de la redacción anterior), desplazando de la relación tributaria al empresario que entrega el bien o presta el servicio.

El apartado 5 de este artículo 25 de la Ley 19/1994 debe, por tanto, entenderse no con relación a la pérdida de la exención, que es como lo ha interpretado la consulta vinculante nº 927, de 9 de septiembre de 2005, sino con el deber de repercusión del sujeto pasivo: y por ello, si el adquirente del bien o del destinatario del servicio ha presentado la declaración previa o simultánea a la entrega del bien o a la prestación del servicio, el sujeto pasivo no tiene ninguna obligación de repercutir IGIC. En el caso de que no la hubiese presentado, como quiera que el transmitente desconoce el destino del bien o servicio, y si la operación está exenta por el artículo 25 de la Ley 19/1994, el sujeto pasivo debe emitir la factura con la repercusión del IGIC, sin perjuicio de que luego la rectifique -si se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 20 de la Ley 20/1991- cuando el adquirente presente la declaración.

b) En segundo lugar, el apartado 6 del artículo 25 de la Ley 19/1994 (apartado segundo de la antigua redacción del precepto) establece, como un elemento del presupuesto de la sustitución del Impuesto (artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), cuando «no se cumplan los requisitos de la exención», el haber presentado el adquirente la declaración identificando el bien de inversión y la concurrencia de los demás requisitos de este artículo 25. Este apartado no exige que esta declaración se presente previa o simultáneamente a la operación de entrega o prestación de servicios, sino simplemente dispone que cuando la entidad adquirente o cesionaria ha presentado la declaración antes o simultáneamente a la entrega del bien o la prestación del servicio, esta entidad se convierte en sustituto, por imperio de este artículo 25, en el caso de incumplimiento de los requisitos de la exención. De ahí que esta Dirección General entienda que la no presentación de esta declaración en el momento de devengarse la operación, no determina, por sí sola, la pérdida de la exención, ya que la sociedad

adquirente puede presentar la declaración en otro momento posterior y solicitar la rectificación de la factura emitida, siempre que se den los requisitos establecidos en la Ley 20/1991.

c) Y, en tercer lugar, el apartado 6 del artículo 25 de la Ley 19/1994 (apartado 2 en la antigua redacción del precepto) no establece, como parece entender también la consulta vinculante nº 927, de 9 de septiembre de 2005, que las cuotas del IGIC repercutidas no puedan rectificarse por el sujeto pasivo, cuando en el momento de la operación, no se hubiese presentado la declaración identificando los bienes de inversión. Esta rectificación de las cuotas repercutidas es siempre –así lo dispone el artículo 20.2 de la Ley 20/1991- un deber del sujeto pasivo cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que den lugar a la modificación de la base imponible. Por ello, esta Dirección General entiende que la rectificación de las cuotas repercutidas no puede vincularse con la presentación de la declaración. Esta declaración surte sus efectos en el ámbito subjetivo de la relación del Impuesto, al constituir, como ya se ha explicado, un elemento del presupuesto de la sustitución del Impuesto, cuando se produzca un incumplimiento de los requisitos de la exención. En cambio, la rectificación de las cuotas es una obligación, que ha de practicar el sujeto pasivo cuando se dan las circunstancias establecidas en la Ley para la rectificación, ya que la repercusión inicialmente practicada por el sujeto pasivo no es irreversible, como se desprende de la citada consulta vinculante nº 927, de 9 de septiembre de 2005.

De ahí que, en el presente caso, en que parece que quiere acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, por los pagos anticipados de las certificaciones de obra en las que soportó la repercusión, la sociedad tiene que solicitar a la empresa adjudicataria de la obra la rectificación de la factura emitida por esos pagos anticipados, siempre y cuando no hubiese transcurrido más de cuatro años desde el devengo del Impuesto, adjuntando a esa solicitud la declaración en la que manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención a que se refería el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en esa fecha.

Dado que esta rectificación de la cuota repercutida va a determinar, evidentemente, una minoración de la cuota repercutida en su día, la empresa adjudicataria de la obra puede optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

En este segundo caso, el sujeto pasivo está obligado, según dispone expresamente el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991, a reintegrar a la destinataria de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso."

Entendemos, por tanto, haciendo aplicación de esta doctrina, que la consultante puede acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 por los pagos anticipados realizados con posterioridad al 1 de enero de 2007. Para ello, ha de solicitar del promotor la rectificación de las facturas emitidas por esos pagos (siempre y cuando no haya transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengo el Impuesto), y al propio tiempo, adjuntar a esa solicitud la declaración correspondiente manifestando que en estos casos concurren los requisitos de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

TERCERO.- Una segunda cuestión que plantea la consultante se refiere a la determinación del valor del suelo, dado que la Ley 19/1994 no admite la aplicación de este beneficio a la inversión en suelo, salvo en los supuestos expresamente establecidos en su apartado tercero. A estos efectos, el artículo 25 de esta Ley dispone que la base imponible correspondiente a la entrega de suelo se determinará prorrateando la contraprestación entre los valores catastrales del suelo y de la construcción, siempre y cuando en el municipio donde esté situado el suelo haya sido revisado el valor catastral. En caso contrario, se determinará en proporción a su valor de mercado.

El artículo 28 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria (en adelante, Real Decreto 1758/2007), establece asimismo:

"*1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 25.3.a) de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se considerará que se ha producido la revisión del valor catastral en un municipio de conformidad con la normativa catastral, cuando la misma se hubiera producido con posterioridad al día 1 de enero de 1994.*

2. Cuando el suelo radique en un municipio donde el valor catastral no haya sido revisado, la proporción a aplicar para determinar la base imponible en el Impuesto General Indirecto Canario correspondiente a la entrega del suelo se determinará por el resultado de la fracción entre el valor de mercado del suelo y el total de la contraprestación. En el caso de ser aplicable el artículo 23.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, la base imponible se determinará por el resultado de la fracción entre el valor de mercado del suelo y el valor de mercado de la edificación entregada."

La cuestión a resolver es cómo ha de determinarse el valor del suelo en los casos de adquisiciones de edificaciones situadas en municipios cuya revisión catastral se ha producido con posterioridad al día 1 de enero de 1994, pero que todavía no se conocen los valores catastrales -exigidos para determinar la cuantía de la base imponible no exenta- en el momento del devengo de los pagos anticipados o de la entrega del inmueble.

Para resolver este problema, partimos en esta contestación de que no existe ninguna vinculación, en los términos del artículo 23.3 de la Ley 20/1991, entre la consultante y el empresario que entrega la edificación. Y en este sentido ha de destacarse, de un lado, que el artículo 25.3.a) de la Ley 19/1994 establece un único método de cálculo de la base imponible correspondiente a la entrega de suelo cuando éste radique en un municipio donde se haya revisado el valor catastral con posterioridad al día 1 de enero de 1994; y de otro, que el desarrollo reglamentario de este precepto –el ya citado artículo 28.1 del Real Decreto 1758/2007- se limita a precisar cuándo se entiende producida la revisión del valor catastral en un municipio. Pero lo que ni la Ley ni el reglamento regulan es cuál es el método de cálculo que debe aplicarse (que en todo caso será provisional) cuando el bien radique en un municipio cuyo valor catastral haya sido revisado con posterioridad al día 1 de enero de 1994, pero que en el momento del devengo del IGIC de los pagos anticipados o de la entrega de la edificación la Dirección General del Catastro no haya fijado el valor catastral de la edificación objeto de entrega.

A juicio de esta Dirección General de Tributos, el importe que ha de computarse en el numerador, en estos casos, es el del valor del suelo de la referencia catastral de la finca sobre la que se ejecuta la obra. Y en el denominador, el de la contraprestación de la operación de entrega de la edificación.

Esta determinación provisional de la proporción correspondiente al suelo ha de calcularse por cada pago anticipado y por la entrega de la edificación. Y las variaciones que puedan originarse en estas determinaciones no implican que haya que rectificarse las repercusiones del IGIC realizadas con anterioridad, ya que cada una de esas operaciones son independientes. Sin embargo, una vez que la Dirección General del Catastro haya determinado el valor catastral de la edificación objeto de entrega, en ese caso sí hay que proceder a determinar de forma definitiva la parte de la base imponible que corresponde a la entrega del suelo, y esto ha de hacerse a través del método establecido en el propio artículo 25 de la Ley 19/1994, apartado tercero, letra a). Por eso, simplificando, a efectos de esta contestación, la cuestión quede reducida a examinar cuáles son las consecuencias que puedan derivarse de que el porcentaje definitivo difiera de los aplicados provisionalmente en todos o en algunos de los pagos anticipados o en la misma entrega de la edificación.

Según el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991 "*los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 22 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible*". Esta rectificación de las cuotas, dice este mismo artículo, "*deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 22*".

Partiendo de esta norma, es claro que al estar determinadas incorrectamente las cuotas impositivas repercutidas (dado que el porcentaje fijado de forma definitiva conforme al valor catastral asignado por la Dirección General del Catastro puede diferir –en más o en menos- de los

porcentajes que provisionalmente ha aplicado el empresario que entrega la edificación en los pagos anticipados o en la entrega de la edificación), habrá de señalarse que los sujetos deben proceder, en todos estos supuestos, a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas. Si bien, como es lógico, cuando haya transcurrido más de cuatro años del devengo del IGIC de alguno de los pagos anticipados, no cabe efectuar, por supuesto, la rectificación de la repercusión del IGIC derivada del pago, al haber transcurrido el plazo establecido en el artículo 20 de la Ley 20/1991.

Cuestión distinta es cómo ha de realizarse la rectificación de la repercusión. El artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 establece el cauce que ha de seguirse para efectuar esta rectificación:

> *"Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa, aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan, de conformidad con lo establecido en el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria.*
>
> *No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 22 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación.*
>
> *Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:*
>
> *a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.*
>
> *b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso."*

Haciendo aplicación de lo dispuesto en este artículo al presente caso, podemos establecer la siguiente doctrina:

1º. Si el porcentaje definitivo es inferior al provisionalmente aplicado en los pagos anticipados o en la entrega del bien inmueble, y su fijación supone una minoración de la repercusión inicial, el sujeto pasivo puede optar por cualquiera de las alternativas establecidas en el artículo 20.Dos.5 de la Ley: a) iniciar ante la Administración el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o b) regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

2º. Si el porcentaje definitivo es, por el contrario, superior al provisionalmente aplicado en los pagos anticipados o en la entrega del bien inmueble, e implica un aumento de la repercusión inicialmente efectuada, y siempre y cuando no exista un requerimiento previo de la Administración,

el sujeto pasivo puede presentar una declaración complementaria a la autoliquidación donde se declaró la repercusión inicial, con aplicación, en su caso, de los recargos por presentación extemporánea del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de los intereses de demora que procedan.

Ahora bien, si el aumento de la repercusión es por una de las causas de modificación de la base imponible del artículo 22 de la Ley 20/1991 o es consecuencia de un error fundado de derecho, la rectificación ha de realizarse en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación donde se haya producido el hecho determinante de la rectificación. En el presente caso es evidente que el aumento de la repercusión no se debe a un error de derecho, por lo que tenemos que examinar si la rectificación de la repercusión derivada de la diferencia positiva entre el porcentaje definitivo y los porcentajes provisionales aplicados, es posible encuadrarla dentro de las causas de modificación de la base imponible del número 4 del artículo 22 de la Ley 20/1991, según el cual "*cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente*".

La fórmula empleada por el legislador en este artículo suscita algún interrogante. Sin embargo, no es difícil entender que el supuesto que estamos analizando se subsume en este precepto, por dos razones:

- En primer lugar, porque se trata –igual que los supuestos de este número 4- de una situación sobrevenida que el sujeto pasivo no podía tener en cuenta en el momento del devengo del IGIC de los pagos anticipados o de la entrega de la edificación, dado que el inmueble no tenía fijado un valor catastral.

- Y, en segundo lugar, porque -por analogía- podemos asimilar la fijación del valor catastral a una alteración del precio después del momento en que la operación se haya efectuado, ya que entre estas dos situaciones existe una relación de semejanza o analogía. Ubi est eadem ratio, ibi idem ius.

En consecuencia, en todos estos supuestos de aumento de la repercusión, el sujeto pasivo debe declarar y liquidar las cuotas del IGIC en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que la Dirección General del Catastro haya fijado el valor catastral a la edificación entregada, sin que en ningún caso pueda rectificar la de los pagos anticipados efectuados con anterioridad al plazo de cuatro años, contando este plazo desde la fijación del valor catastral a la edificación entregada, ya que el límite establecido en el artículo 22.2 .1 es el de cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto.

CUARTO.- La última cuestión que plantea la consulta se refiere a la posibilidad de aplicar la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 a determinados bienes de inversión distintos de los inmuebles adquiridos con ocasión de una inversión inicial, respecto a los que, en el momento de la adquisición, la sociedad no haya solicitado que se aplique la exención del IGIC. Los problemas que suscita este supuesto son idénticos a los ya tratados con relación a los pagos anticipados y a las entregas de los inmuebles, por lo que nos remitimos a lo allí expuesto. Con todo, queremos resaltar que la sociedad adquirente en estos casos debe solicitar la rectificación de la factura emitida por

dichas operaciones en el sentido expresado en esta contestación y adjuntar la correspondiente declaración en la que manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención.

QUINTO.- Después de todo lo expuesto, podemos establecer como criterios vinculantes de esta Dirección General de Tributos:

Primero. Que el momento determinante para aplicar la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994, no es el de la suscripción del contrato privado de compraventa sino el del otorgamiento de la escritura pública, ya que es en ese instante cuando se realiza el hecho imponible de la entrega del inmueble.

Segundo.- Que si la sociedad quiere aplicar el beneficio fiscal del artículo 25 de la Ley 19/1994 a los pagos anticipados en los que ha soportado la repercusión del Impuesto, debe solicitar la rectificación de la repercusión de los pagos anticipados, siempre y cuando no haya transcurrido cuatro años del devengo del impuesto correspondiente a la operación. Además la sociedad debe adjuntar a la solicitud la declaración en la que manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención a que se refiere el apartado 5 del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Tercero.- Que comoquiera que la rectificación de la cuota repercutida, va a determinar una minoración de la cuota inicialmente repercutida, la empresa constructora de la edificación, como sujeto pasivo, puede optar por cualquiera de estas dos alternativas: a) iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o bien b) regularizar la situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo está obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Cuarto. Que en el supuesto de que la edificación que vaya adquirirse esté situada en un municipio cuya revisión catastral se haya realizado después del 1 de enero de 1994, y en el momento del devengo de los pagos anticipados o de la entrega de la edificación, la Dirección General del Catastro no haya fijado un valor catastral, puede provisionalmente tomarse como importe a computar en el numerador (tanto en los pagos anticipados correspondientes a las certificaciones de obra como en la entrega del inmueble), el valor del suelo correspondiente a la referencia catastral de la finca sobre la que se ejecuta la obra, y en el denominador, el de la contraprestación que constituye la base imponible de la operación de entrega de la edificación. Esta fijación provisional del valor del suelo se realizará de un modo independiente tanto por cada pago anticipado como en la entrega de la edificación. De ahí que las variaciones que puedan existir en esas determinaciones no implican que haya que rectificarse las repercusiones del IGIC que se hayan realizado con anterioridad. Sin embargo, una vez que la Dirección General del Catastro haya fijado el valor catastral de la edificación, objeto de entrega, ha de determinarse de forma definitiva la parte de la base imponible que corresponde a la entrega del suelo a través del método establecido en el artículo 25.3.a) de la Ley 19/1994. Si el porcentaje definitivo es inferior al provisionalmente aplicado, es decir, cuando suponga una minoración de la repercusión inicial, el sujeto pasivo puede optar por cualquiera de las alternativas reguladas en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991. Por el contrario, si el porcentaje definitivo es superior al provisionalmente aplicado, se considera que estamos ante un supuesto de los

del artículo 22.4 de la Ley 20/1991, y, en consecuencia, el sujeto pasivo transmitente deberá declarar las cuotas del IGIC correspondientes al aumento de las inicialmente repercutidas en la autoliquidación del período de liquidación en el que la Dirección General del Catastro haya asignado el valor catastral a la edificación entregada, si bien, cuando hayan transcurrido más de cuatro años del devengo del IGIC de alguno de los pagos anticipados, no cabe efectuar la rectificación de la repercusión del IGIC derivada del pago, al haber transcurrido el plazo establecido en el artículo 20 de la Ley 20/1991.

Quinto. Que la sociedad puede igualmente instar la rectificación de la repercusión del IGIC en las adquisiciones de bienes de inversión distintos de los inmuebles adquiridos con ocasión de una inversión inicial, siempre que adjunte la correspondiente declaración en la que se manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención. El sujeto pasivo transmitente puede, en estos casos, optar por la rectificación de la repercusión a través de cualquiera de las alternativas de minoración de las cuotas repercutidas del artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte 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.

Santa Cruz de Tenerife, 30 de enero de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández