PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 10.1.22) y 10.4 Ley 20/1991 Art. 18.1. a), b) y f) Ley 20/1991 Art. 20.Uno.6 Ley 20/1991 Art. 20.Dos Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante (en adelante, X SA) adquirió, mediante escritura pública, una serie de locales comerciales en construcción a otra sociedad mercantil (en adelante Y SA).

En la citada escritura de compraventa se hace constar lo siguiente:

1. Los locales comerciales se encuentran en construcción y por tanto no se ha realizado la entrega.

2. Y SA se obliga a promover y ejecutar la construcción que será por su cuenta y cargo, sin que X SA tenga que abonar cantidad alguna relacionada con la construcción.

3. Se recogen en las condiciones en que las fincas objeto de la compraventa deben ser entregadas por Y SA a X SA.

4. Se fija un día concreto como fecha máxima para la entrega de las fincas.

Varios meses después de la firma del contrato entre X SA e Y SA, X SA suscribe un contrato privado de compraventa de uno de los locales adquiridos a Z SA, haciendo constar en el mismo que:

1. La finca objeto de contrato se encuentra en construcción y por tanto no se ha realizado la entrega.

2. Con carácter previo al otorgamiento de la escritura de compraventa, X SA se obliga a realizar una segregación de fincas y constitución de servidumbre.

3. En el momento de la firma del contrato privado se satisfizo un 10 % del importe del precio, debiendo el resto ser abonado en el momento de la formalización de la escritura pública de compraventa que será otorgada a la finalización de la obra, momento en que se hará entrega del local.

4. La compraventa quedó sometida a la condición suspensiva de que se formalice el contrato de compraventa de otro local en la misma edificación entre Z SA e Y SA.

Posteriormente, se firma en documento privado la entrega por parte de Y SA a X SA, que la recibe en ese momento, de la finca citada en el punto anterior.

Asimismo, una vez X SA ha recibido la finca objeto del contrato, y habiendo cumplido las condiciones recogidas en el contrato privado, se procede a la formalización en escritura pública del contrato de compraventa entre Z SA y X SA.

A la vista de los hechos anteriores, se entiende que el contrato privado firmado entre X SA y Z SA debe de considerarse como un compromiso a entregar el local en las condiciones citadas en el mismo una vez que se reciba por parte del Y SA y debe ser calificado como una prestación de servicios a efectos del IGIC.

Consecuentemente, en opinión de la consultante X SA, hay una relación jurídica entre la X SA y Z SA independientemente de la existente con Y SA, por lo que, entiende, la tributación de las

operaciones sería la siguiente:

- Compraventa de X SA a Y SA y pago anticipado: operación sujeta a IGIC.

- Contrato privado con Z SA en el que se transmite uno de los locales y se recibe un 10 % del precio en concepto de pago anticipado: operación sujeta a IGIC por tratarse de una prestación de servicios (transmisión de derechos sobre un inmueble)

- Entrega de los locales por Y SA a X SA y pago del resto de precio, si lo hubiera: operación sujeta a IGIC.

- Formalización en escritura pública del contrato de compraventa entre Z SA y X SA: operación exenta de IGIC y sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TPAJD).

A continuación la entidad consultante, X SA, cita la consulta 2375-03 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en la que en una operación de transmisión de inmuebles sujeta a IVA establece el mismo criterio que el manifestado por la consultante. Asume la consultante que la regulación del IGIC queda fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva Comunitaria Reguladora del IVA (actualmente Directiva 2006/112/CE del Consejo) y que, por tanto, los criterios expresados en las consultas del IVA no son de aplicación en Canarias, si bien cita textualmente el contenido de la Consulta número 1017, de 14 de marzo de 2006, de esta Dirección General de Tributos en el que se manifestó que "*pueden ser tenidos en cuenta como elementos de juicio especialmente valiosos para fijar un criterio de este Centro Directivo la doctrina marcada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en materia de IVA, así como la jurisprudencia asociada a dicho impuesto en la misma materia*…"

Una vez formalizada la escritura pública de compraventa entre X SA y Z SA, ésta requiere que se rectifique la factura emitida con ocasión de la firma del contrato privado y se proceda a reembolsársele el importe de IGIC pagado en su momento ya que entiende que, al tratarse de una segunda transmisión de inmuebles no puede quedar sujeta a IGIC en ningún momento (según Z SA el contrato privado no debe calificarse como prestación de servicios independiente de la compraventa del inmueble).

Conforme a lo manifestado, se realizan las siguientes consultas tributarias:

- Si a las distintas operaciones citadas en el escrito de consulta le es aplicable el tratamiento tributario señalado en el presente escrito, y en particular la calificación a efectos del IGIC del contrato privado firmado entre la entidad mercantil consultante, X SA, y Z SA.

- Si es preciso rectificar la factura emitida con ocasión de la firma del contrato privado entre la consultante, X SA, y Z SA, y reembolsarle el IGIC pagado en su momento como solicita Z SA, o por el contrario, como sostiene la consultante, se trata de hechos imponibles diferentes con tratamiento a efectos de IGIC independiente (prestación de servicios y transmisión de inmuebles)

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- El contrato de compraventa de varios locales en construcción, formalizado en escritura pública, en el que se hace constar que la entrega se producirá una vez terminada la construcción, y en el que se realicen pagos a cuenta del precio a satisfacer en el momento de la entrega, suponen el devengo del IGIC por los pagos anticipados efectivamente percibidos por el

transmitente de acuerdo con el artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991, suponiendo la posterior entrega del inmueble ya construido, formalizada también en escritura pública, la realización del hecho imponible en concepto de entrega de bienes realizada por el promotor de la edificación, y en cuya base imponible se tendrán en cuenta los distintos pagos anticipados devengados con anterioridad.

Segundo.- El contrato privado de compraventa entre la consultante y un tercero, realizado con anterioridad a la finalización de la construcción de los locales que se transmiten y, en consecuencia, sin que todavía los citados locales le sean entregados a la consultante, y en el que se reciben un 10 % del precio en concepto de pago anticipado, en principio, supondrían el devengo del IGIC en los mismos términos que en el apartado Primero anterior, es decir, con ocasión del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Ahora bien, en la medida en que la entrega de los locales por parte de la consultante al tercero supone una segunda entrega a efectos del IGIC, exenta en virtud del artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, igualmente deberán recibir el mismo tratamiento dichos pagos anticipados, salvo que se ejercite el derecho a la renuncia de la exención por el sujeto pasivo a que se refiere el artículo 10.4 de la Ley 20/1991.

Si en la escritura pública de compraventa de los locales ya construidos se incluye una cláusula suspensiva que condicione la entrega de los locales por la consultante a la formalización de otro contrato de compraventa del adquirente con el promotor en el que se adquiera otro local en la misma edificación, será el cumplimiento de dicha condición suspensiva el que determine la realización del hecho imponible de la entrega de bienes en el IGIC.

Tercero.- En el supuesto de una rectificación de una cuota impositiva repercutida cuando el importe de la misma hubiese sido determinado incorrectamente, no habiendo transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación, y dado que dicha rectificación determina una minoración de la cuota inicialmente repercutida, 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.

Visto escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 consultante (en adelante, X SA) adquirió, mediante escritura pública, una serie de locales comerciales en construcción a otra sociedad mercantil (en adelante Y SA).

En la citada escritura de compraventa se hace constar lo siguiente:

1. Los locales comerciales se encuentran en construcción y por tanto no se ha realizado la entrega.

2. Y SA se obliga a promover y ejecutar la construcción que será por su cuenta y cargo, sin que X SA tenga que abonar cantidad alguna relacionada con la construcción.

3. Se recogen en las condiciones en que las fincas objeto de la compraventa deben ser entregadas por Y SA a X SA.

4. Se fija un día concreto como fecha máxima para la entrega de las fincas.

Varios meses después de la firma del contrato entre X SA e Y SA, X SA suscribe un contrato privado de compraventa de uno de los locales adquiridos a Z SA, haciendo constar en el mismo que:

1. La finca objeto de contrato se encuentra en construcción y por tanto no se ha realizado la entrega.

2. Con carácter previo al otorgamiento de la escritura de compraventa, X SA se obliga a realizar una segregación de fincas y constitución de servidumbre.

3. En el momento de la firma del contrato privado se satisfizo un 10 % del importe del precio, debiendo el resto ser abonado en el momento de la formalización de la escritura pública de compraventa que será otorgada a la finalización de la obra, momento en que se hará entrega del local.

4. La compraventa quedó sometida a la condición suspensiva de que se formalice el contrato de compraventa de otro local en la misma edificación entre Z SA e Y SA.

Posteriormente, se firma en documento privado la entrega por parte de Y SA a X SA, que la recibe en ese momento, de la finca citada en el punto anterior.

Asimismo, una vez X SA ha recibido la finca objeto del contrato, y habiendo cumplido las condiciones recogidas en el contrato privado, se procede a la formalización en escritura pública del contrato de compraventa entre Z SA y X SA.

A la vista de los hechos anteriores, se entiende que el contrato privado firmado entre X SA y Z SA debe de considerarse como un compromiso a entregar el local en las condiciones citadas en el

mismo una vez que se reciba por parte del Y SA y debe ser calificado como una prestación de servicios a efectos del IGIC.

Consecuentemente, en opinión de la consultante X SA, hay una relación jurídica entre la X SA y Z SA independientemente de la existente con Y SA, por lo que, entiende, la tributación de las operaciones sería la siguiente:

- Compraventa de X SA a Y SA y pago anticipado: operación sujeta a IGIC.

- Contrato privado con Z SA en el que se transmite uno de los locales y se recibe un 10 % del precio en concepto de pago anticipado: operación sujeta a IGIC por tratarse de una prestación de servicios (transmisión de derechos sobre un inmueble)

- Entrega de los locales por Y SA a X SA y pago del resto de precio, si lo hubiera: operación sujeta a IGIC.

- Formalización en escritura pública del contrato de compraventa entre Z SA y X SA: operación exenta de IGIC y sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TPAJD).

A continuación la entidad consultante, X SA, cita la consulta 2375-03 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en la que en una operación de transmisión de inmuebles sujeta a IVA establece el mismo criterio que el manifestado por la consultante. Asume la consultante que la regulación del IGIC queda fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva Comunitaria Reguladora del IVA (actualmente Directiva 2006/112/CE del Consejo) y que, por tanto, los criterios expresados en las consultas del IVA no son de aplicación en Canarias, si bien cita textualmente el contenido de la Consulta número 1017, de 14 de marzo de 2006, de esta Dirección General de Tributos en el que se manifestó que "*pueden ser tenidos en cuenta como elementos de juicio especialmente valiosos para fijar un criterio de este Centro Directivo la doctrina marcada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en materia de IVA, así como la jurisprudencia asociada a dicho impuesto en la misma materia*…"

Una vez formalizada la escritura pública de compraventa entre X SA y Z SA, ésta requiere que se rectifique la factura emitida con ocasión de la firma del contrato privado y se proceda a reembolsársele el importe de IGIC pagado en su momento ya que entiende que, al tratarse de una segunda transmisión de inmuebles no puede quedar sujeta a IGIC en ningún momento (según Z SA el contrato privado no debe calificarse como prestación de servicios independiente de la compraventa del inmueble).

Conforme a lo manifestado, se realizan las siguientes consultas tributarias:

- Si a las distintas operaciones citadas en el escrito de consulta le es aplicable el tratamiento tributario señalado en el presente escrito, y en particular la calificación a efectos del IGIC del contrato privado firmado entre la entidad mercantil consultante, X SA, y Z SA.

- Si es preciso rectificar la factura emitida con ocasión de la firma del contrato privado entre la consultante, X SA, y Z SA, y reembolsarle el IGIC pagado en su momento como solicita Z SA, o por el contrario, como sostiene la consultante, se trata de hechos imponibles diferentes con tratamiento a efectos de IGIC independiente (prestación de servicios y transmisión de inmuebles)

SEGUNDO.- El artículo 18.1 de la Ley 20/1991 enumera una serie de supuestos de devengo del IGIC en operaciones interiores, entre otras, se mencionan las siguientes:

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

…

b) En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan.

…

f) 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."

Conforme a las reglas de devengo anteriormente mencionadas, en el supuesto de la adquisición de locales comerciales en fase de construcción, la entrega de bienes se devengará con ocasión de la puesta a disposición de los locales comerciales al adquirente, es decir, una vez finalizada la misma. En el supuesto de que se entreguen cantidades a cuenta al promotor de la edificación, operaría el supuesto de devengo a que se refiere el artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991 anteriormente mencionado, es decir, recibirían el tratamiento de pagos anticipados en el IGIC.

Esta sencilla descripción resulta aplicable, sin mayor problema, a los distintos supuestos de adquisición de inmuebles en construcción, en los que el promotor de la edificación pone en venta los inmuebles incluso antes de iniciar la construcción de los mismos o durante dicho proceso ("compra sobre plano"), formalizando los adquirentes contratos privados de compraventa ("compraventa de cosa futura").

Según manifiesta el consultante, el contrato de compraventa de cosa futura -contrato entre la entidad mercantil consultante, X SA, e Y SA - se realiza en escritura pública, sin perjuicio de que en la misma se haga constar que la entrega se producirá una vez terminada la construcción, por tanto su otorgamiento no equivale a la entrega de la cosa objeto del contrato en los términos previstos en el artículo 1462 del Código Civil. Los pagos que se realice X SA al vendedor – Y SA - tendrán la consideración de pagos anticipados en los términos expresados en el párrafo anterior.

A su vez, la compraventa de Z SA a X SA tendrá el mismo régimen; es decir, en principio, el contrato privado de compraventa de cosa futura supondrá el devengo del IGIC por los pagos anticipados que se realicen, y la entrega de los locales supondrá el devengo del IGIC como consecuencia de la realización del hecho imponible. Ahora bien, la consultante no realizará la entrega de los locales en calidad de promotor, resultando, por el contrario, que se trata de una segunda transmisión a efectos del IGIC en virtud de lo previsto en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, puesto que la entrega se realiza una vez terminada la construcción de los mismos y previa entrega del promotor, Y SA, a la entidad mercantil consultante, X SA, todo ello de acuerdo a lo expresado en el propio texto de la consulta realizada.

Tratándose de una entrega de bienes sujeta y exenta de IGIC, en los pagos anticipados realizados con anterioridad a la entrega no debió repercutirse cuota alguna de IGIC por parte de la consultante.

TERCERO.- También se manifiesta en el escrito de consulta que "*la compraventa queda sometida a la condición suspensiva de que se formalice el contrato de compraventa de otro local en la misma edificación entre Z SA e Y SA.*"

En realidad, y en el contexto en que parece realizarse la operación, esta condición suspensiva no llega a ser relevante a efectos del IGIC en la medida en que figura en el contrato de compraventa privado – del que hemos dicho que su única consecuencia a efectos del IGIC sería la de considerarlo como un pago anticipado – y, en el momento de formalizarse la escritura pública de entrega entre la entidad consultante, X SA, y la entidad Z SA, esta parece que ya ha recibido el otro local en la misma edificación. En todo caso, si en la escritura pública se reflejara también la condición suspensiva a que se ha hecho alusión, la entrega se entendería realizada cuando tal condición tuviera cumplimiento.

CUARTO.- El consultante hace mención a una consulta del Ministerio de Economía y Hacienda (en concreto la consulta 2375-03 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo) en materia de IVA, añadiendo a continuación que esta Dirección General de Tributos ha reconocido la especial valía de la doctrina del IVA – y de la jurisprudencia asociada - como elemento de juicio en la resolución de consultas tributarias vinculantes por este Centro Directivo, cuestión que evidentemente también se asume plenamente en el presente supuesto.

Si se analiza el contenido de la citada consulta tributaria en materia de IVA, esta Dirección General de Tributos ha tenido ocasión de pronunciarse en términos similares en consulta tributaria de fecha 2 de julio de 2004 (consulta 983), siendo el nexo común en ambas consultas que el supuesto de hecho planteado en las mismas - o mejor dicho, entre la consulta evacuada por esta Dirección General de Tributos y lo que en la consulta 2375-03 del Ministerio de Economía y Hacienda denomina "Método de actuación primero" - resulta ser la subrogación en un tercero del contrato privado de compraventa entre el primer comprador y el promotor, de modo que éste último formaliza la entrega de los inmuebles no con el comprador inicial sino con el tercero, todo ello en virtud de una cesión de derechos entre el primer comprador y quien finalmente recibe el inmueble.

No obstante, el supuesto planteado por el consultante coincide con lo planteado en la consulta 2375-03 respecto al "Método de actuación segundo", es decir, cuando existen dos entregas de inmuebles, la adquirida por el primer comprador (el consultante) al promotor y la transmitida por este primer comprador al tercero, supuesto que todavía no había sido contemplado en la doctrina emitida por esta Dirección General de Tributos.

Si se examina el criterio emanado de la consulta 2375-03, tanto en el supuesto de existir una única entrega de inmueble como cuando se produce una sucesiva entrega del promotor a su cliente y posterior entrega al tercero, no se contempla la existencia de pagos anticipados, entendiendo el Ministerio de Economía y Hacienda que todas las entregas se realizan en virtud del ejercicio de unos derechos de compra (textualmente "*la entidad adquiere a una sociedad promotora los derechos de una vivienda en construcción, mediante contrato privado, obligándose la promotora a entregar la vivienda a la consultante una vez terminada la construcción… "*), a los que califica como prestaciones de servicios y somete a tributación con independencia de la posterior entrega de la vivienda una vez construida.

Este criterio se reitera, ahora con carácter vinculante, en consulta V0333-05 de 3 de marzo de 2005, si bien también existe una multiplicidad de consultas en las que, sin manifestar expresamente un cambio de criterio, se reconoce la existencia de unas operaciones calificables como pagos anticipados y no como prestaciones de servicios ("adquisición de derechos"). Tal es el caso planteado en la consulta V0626-07, en el que, al ocurrir que el comprador con el que se ha celebrado el contrato privado y al que se le ha cobrado parcialmente el precio del inmueble que se vende, no es quien acaba firmando la escritura pública, sino que se produce un cambio de titularidad en el contrato para ceder sus derechos a una tercera persona, la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

considera que "*el contrato de compraventa de inmuebles en construcción entre la sociedad promotora y el comprador (particular), sólo dará lugar a que se realicen pagos anticipados por el adquirente que determina el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dichos pagos, pero no se ha producido el hecho imponible (entrega del bien)…*". Se añade que "*La primera entrega del inmueble será la realizada por la promotora una vez finalizada su construcción, es decir cuando aquél se ponga a disposición del adquirente que figura en la escritura pública de compraventa (el tercero al cual se le han cedido los derechos sobre tal inmueble), dicha entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, produciéndose en ese momento el devengo de este impuesto correspondiente a la entrega del bien. La entidad consultante deberá repercutir con motivo de la entrega del inmueble el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al precio total del inmueble objeto de compraventa, minorado por el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido con anterioridad por los pagos anticipados*.". Respecto a la compraventa entre el primer comprador y el tercero que finalmente recibe el inmueble, se manifiesta en la consulta que "*En el caso planteado el cedente no tiene la condición de propietario del inmueble, pues en nuestro sistema jurídico la adquisición de la propiedad está condicionada a un doble requisito: la concurrencia del titulo, contrato de compraventa, que si ha tenido lugar, y el modo o entrega del bien que, por el contrario, aún no se ha producido. Por tanto, no se trata de la transmisión de un inmueble, sino de los derechos que ostenta el cedente frente a la entidad vendedora, a consecuencia de la celebración del contrato privado de compraventa del referido inmueble.*".

Se concluye que existe una evidente coincidencia entre el citado criterio manifestado en la consulta V0626-07 y el pronunciamiento de esta Dirección General de Tributos en consulta tributaria de fecha 2 de julio de 2004 (consulta 983). Resaltar que el criterio emitido en la consulta V0626-07 se ha reiterado en las consultas V0354-08, apartado 4, de 15 de febrero de 2008, V2163-07, de 11 de octubre de 2007, V1917-07, de 14 de septiembre de 2007, V1184-07, de 7 de junio de 2007, V2481-06, de 12 de diciembre de 2006.

Sintetizando la aparente discrepancia entre los criterios tributarios analizados, la diferencia consiste en la consideración de los denominados "contratos privados de compraventa" del inmueble en construcción bien como adquisiciones de derechos de compra, operaciones autónomas respecto a la entrega futura del inmueble, o bien como pagos anticipados – en la medida en que supongan la entrega de cantidades al promotor – respecto a la entrega del inmueble. Aparentemente clarificadora al respecto es la consulta tributaria V1665-07, de 27 de junio de 2007, en la que el consultante manifiesta que tiene previsto adquirir una vivienda mediante la formalización de "*una opción de compra o de un contrato de compraventa en el que se prevé la entrega de unas arras penitenciales*", no obstante, en el punto 4 de la contestación se manifiesta "*Según lo indicado en el escrito de consulta, en el contrato de compraventa o, en su caso, de ejercicio de la opción de compra, se señalará expresamente el carácter penitencial de las arras entregadas y que, en caso de realizarse la operación, el importe de las mencionadas arras se considerará percibido a cuenta del precio de la entrega del inmueble*". Se añade a continuación que "*En el supuesto de que la operación planteada en el escrito de consulta consista en la formalización de un derecho de opción de compra sobre un determinado inmueble, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se produce en el momento de formalizarse la referida opción* (prestación de servicios)"…. "*El importe de las arras o señal satisfechas con anterioridad a la entrega del inmueble, al estar previsto que se considerará satisfecho a cuenta del importe final de la operación, constituye un pago anticipado de la futura*

entrega del mencionado inmueble, devengándose el Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento en que se produzca el pago del referido importe".

Por tanto, puede extraerse la conclusión de que, en el supuesto de un contrato privado de compraventa de un inmueble en construcción, sólo dará lugar a que se realicen pagos anticipados por estar previsto en el contrato que se entreguen cantidades a cuenta del importe final de la operación, pero no se ha producido el hecho imponible (entrega de bien), todo ello con independencia de que en el propio contrato privado exista consentimiento sobre la cosa y el precio, es decir, exista perfección del contrato desde el punto de vista jurídico. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, y aun cuando dicho contrato privado únicamente genere el devengo en función de su calificación como pago anticipado, también puede ser objeto de negocio y transmitirse incluso antes de que se produzca la entrega de la cosa, transmisión de un derecho de compra que ahora si puede tener la consideración de prestación de servicios, en el que el adquirente se subroga en los derechos preexistentes del primer comprador.

Cuestión distinta es el análisis de otras operaciones, tales como una opción de compra, en la que existe la constitución de un mero derecho a comprar en las condiciones establecidas en la opción, y que podrá o no ejercitar el beneficiario del mismo, y que no existan cantidades entregadas a cuenta del importe final, operaciones que presentan una expresa autonomía respecto a la posible entrega en las que derivarán.

En definitiva, volviendo al supuesto planteado por el consultante, el contrato privado de compraventa entre la misma y la promotora, en el que se entregan unas cantidades a cuenta del importe final de la operación, pero no se ha producido el hecho imponible (entrega de bien), suponen el devengo del IGIC en concepto de pagos anticipados, de acuerdo con el artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991, suponiendo la posterior entrega del inmueble ya construido, formalizada en escritura pública, la realización del hecho imponible en concepto de entrega de bienes realizada por el promotor de la edificación, y en cuya base imponible se tendrán en cuenta los distintos pagos anticipados devengados con anterioridad.

Si el consultante, realiza otro contrato privado de compraventa, también con anterioridad a la finalización de la construcción del inmueble por el promotor, en el que recibe cantidades a cuenta de la futura entrega del inmueble, local que a su vez recibirá del promotor en cumplimiento del contrato citado en el párrafo anterior, nada impone que, desde el punto de vista el IGIC, se reciba un tratamiento diferente al de un pago anticipado, como propone el consultante. No obstante, el hecho imponible en esta ocasión, la entrega del inmueble, tendrá la consideración de segunda entrega en los términos establecidos en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, pues necesariamente se realiza después de terminada su construcción y de la primera entrega por parte del promotor a la consultante, y se entenderá como una entrega sujeta y exenta de IGIC (salvo renuncia en los términos del artículo 10.4 de la Ley 20/1991). Naturalmente, los pagos anticipados siguen el mismo régimen que la operación que los origina, por lo que en este caso también se encuentran también sujetos y exentos del tributo.

Debe matizarse que el consultante manifiesta que esta segunda compraventa queda sometida a una condición suspensiva consistente en que se formalice otro contrato de compraventa de otro local en la misma edificación entre el adquiriente y el promotor. Comoquiera que no queda claro si esta condición suspensiva se incorpora únicamente en el contrato privado de compraventa y en el momento de la formalización de la escritura pública ya resulta innecesaria por su cumplimiento previo, o por el contrario, en el momento de la formalización de la escritura pública entre el

consultante y su cliente se incluye la cláusula suspensiva con el contenido citado con anterioridad, basta decir que las cláusulas suspensivas en el ámbito del IGIC, en concreto en las entregas de bienes, suponen que el hecho imponible no se considera realizado hasta el cumplimiento de la condición suspensiva y se realice la entrega de la cosa, momento en que se produciría el devengo del Impuesto, o, en el supuesto concreto que nos ocupa, la exención del IGIC al tratarse de una segunda transmisión de una edificación.

Por último, el artículo 20.Uno.6 de la Ley 20/1991 establece que las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de la correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa, en consecuencia, el adquirente del local, si considera que se ha producido una repercusión indebida del tributo con ocasión de la emisión de la factura por la consultante en la que se le repercutió indebidamente el IGIC por los pagos anticipados previos a la entrega sujeta y exenta del IGIC de los locales comerciales, de acuerdo con los criterios expuestos en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante, podrá instar la interposición de una reclamación económico-administrativa conforme al procedimiento previsto en el capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, cuando el importe de las mismas se haya determinado incorrectamente, deberá efectuarse conforme con lo establecido en el artículo 20.Dos de la Ley 20/1991, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación. Como en el presente supuesto la rectificación determina una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas enumeradas en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991.

CUARTO.- En definitiva, esta Dirección General de Tributos emite el siguiente criterio vinculante:

Primero.- El contrato de compraventa de varios locales en construcción, formalizado en escritura pública, en el que se hace constar que la entrega se producirá una vez terminada la construcción, y en el que se realicen pagos a cuenta del precio a satisfacer en el momento de la entrega, suponen el devengo del IGIC por los pagos anticipados efectivamente percibidos por el transmitente de acuerdo con el artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991, suponiendo la posterior entrega del inmueble ya construido, formalizada también en escritura pública, la realización del hecho imponible en concepto de entrega de bienes realizada por el promotor de la edificación, y en cuya base imponible se tendrán en cuenta los distintos pagos anticipados devengados con anterioridad.

Segundo.- El contrato privado de compraventa entre la consultante y un tercero, realizado con anterioridad a la finalización de la construcción de los locales que se transmiten y, en consecuencia, sin que todavía los citados locales le sean entregados a la consultante, y en el que se reciben un 10 % del precio en concepto de pago anticipado, en principio, supondrían el devengo del IGIC en los mismos términos que en el apartado Primero anterior, es decir, con ocasión del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Ahora bien, en la medida en que la entrega de los locales por parte de la consultante al tercero supone una segunda entrega a efectos del IGIC, exenta en virtud del artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, igualmente deberán recibir el mismo tratamiento dichos pagos anticipados, salvo que se ejercite el derecho a la renuncia de la exención por el sujeto pasivo a que se refiere el artículo 10.4 de la Ley 20/1991.

Si en la escritura pública de compraventa de los locales ya construidos se incluye una cláusula suspensiva que condicione la entrega de los locales por la consultante a la formalización de otro

contrato de compraventa del adquirente con el promotor en el que se adquiera otro local en la misma edificación, será el cumplimiento de dicha condición suspensiva el que determine la realización del hecho imponible de la entrega de bienes en el IGIC.

Tercero.- En el supuesto de una rectificación de una cuota impositiva repercutida cuando el importe de la misma hubiese sido determinado incorrectamente, no habiendo transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación, y dado que dicha rectificación determina una minoración de la cuota inicialmente repercutida, 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.

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, a 5 de junio de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández