Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 18.1.f) Ley 20/1991 Art. 20.Dos Ley 20/1991 Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: La sociedad mercantil consultante, que tiene como único socio a un organismo público, se dedica a prestar el servicio de resonancia magnética. Este servicio tiene carácter médico, y, por eso, la sociedad entiende –así lo destaca en el texto de la consulta- que sus operaciones empresariales están exentas del IGIC. En el año 2005, una prioridad de la sociedad fue la construcción de un edificio para albergar la sede social y, también, la compra de una nueva máquina de resonancia magnética, la cual ha de colocar, por su aparatosidad, antes del tabicado de las instalaciones. A finales del año 2005 comenzaron las obras del edificio, y las primeras certificaciones de obra fueron de principios del año 2006, a las que la adjudicataria de la obra aplicó el IGIC. La sociedad precisa que, en esa fecha, cumplía todos los requisitos legales para la aplicación de la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994, pero que, sin embargo, no presentó la declaración que exige ese artículo, identificando el bien de inversión y manifestando la concurrencia de esos requisitos.

A la vista de estos hechos, la consultante plantea dos cuestiones:

1º) Si el edificio y la máquina de resonancia magnética se pueden definir como dos bienes de inversión separados o, por el contrario, la máquina de resonancia forma parte inseparable del edificio.

2º) Si el valor del suelo estaría exento con la nueva normativa aplicable del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Por otra parte, la sociedad expone también que comoquiera que la Ley establece la obligación de la sociedad adquirente de entregar al empresario o profesional transmitente una declaración identificando los bienes de inversión o los elementos del inmovilizado material, objeto de transmisión, y teniendo en cuenta que esta declaración debe ser presentada con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien o prestación del servicio, manifestando el cumplimiento de los requisitos para acogerse a la exención y, en especial, la condición de sujeto pasivo sin derecho a la deducción total del IGIC soportado, y dado que en esa fecha, aunque no se presentó la declaración, se cumplían los requisitos para la aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, consulta:

- Si los pagos anticipados (certificaciones de obra) realizados con anterioridad al año 2007, en los que se repercutió el IGIC por la empresa constructora, pueden regularizarse y rectificarse, igual que los devengados con posterioridad al 1 de enero de 2007, así como los que se devenguen en el futuro, incluida la entrega final del edificio.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Primero.- Que a los pagos anticipados realizados antes del día 1 de enero de 2007 y que se hubiesen acogido a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, les es aplicable la regulación del precepto del momento en que se ha efectuado el pago, y no, la del devengo del hecho imponible de la entrega del bien de inversión. Si esta entrega se realiza con posterioridad al día 1 de enero de 2007, pero en el momento en que se han efectuado los pagos, se cumplían los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en esa fecha, estos pagos están exentos del IGIC sin que exista ningún deber de repercutir el Impuesto, aunque, con la regulación vigente en el momento de la entrega del bien de inversión, la operación no estuviese exenta por el artículo 25 de la Ley 19/1994; por lo que no deben rectificarse las facturas inicialmente emitidas.

Segundo.- Que en el supuesto de que la sociedad consultante desee aplicar esta exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 respecto a los pagos anticipados por certificaciones de obra en las que soportó la repercusión del IGIC con anterioridad al 1 de enero de 2007, y partiendo de que en el momento del devengo de esos pagos anticipados, cumplía los requisitos del artículo 25 para acogerse a la exención, de acuerdo con el criterio expuesto en el número anterior, la sociedad debe solicitar la rectificación de la factura emitida por dichos pagos anticipados, siempre y cuando no haya transcurrido más de cuatro años del devengo de esos pagos, y a esa solicitud debe adjuntarle la declaración en la que manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención a que se refería el apartado segundo del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en esa fecha. Comoquiera que esta rectificación de la cuota repercutida, va a determinar una minoración de la cuota inicialmente repercutida, la empresa adjudicataria de la obra puede optar por cualquiera de estas 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.

Tercero.- Que con relación a los pagos anticipados devengados después del 1 de enero de 2007, la sociedad puede igualmente instar -en los mismos términos que en el número anterior- la rectificación de las cuotas de IGIC soportadas, siempre y cuando, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, le sea aplicable la exención. La sociedad debe unir a la solicitud de rectificación la declaración a que se refiere el artículo 25.5 de la Ley 19/1994.

Cuarto.- Que las limitaciones respecto a la adquisición de suelo del artículo 25.3 de la Ley 19/1994, no son aplicables a las operaciones que consistan en ejecuciones de obra de edificación, cuyo resultado sea un bien de inversión en las que el adquirente ya es titular del suelo en las que se ejecuta la obra, o en las que no exista una entrega de suelo como parte de la contraprestación.

Quinto.- Que, a efectos de la consideración de bien de inversión, la adquisición de la máquina de resonancia magnética constituye un bien de inversión diferente al edificio resultante de la ejecución del contrato de edificación.

Visto el 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, que tiene como único socio a un organismo público, se dedica a prestar el servicio de resonancia magnética. Este servicio tiene carácter médico, y, por eso, la sociedad entiende –así lo destaca en el texto de la consulta- que sus operaciones empresariales están exentas del IGIC. En el año 2005, una prioridad de la sociedad fue la construcción de un edificio para albergar la sede social y, también, la compra de una nueva máquina de resonancia magnética, la cual ha de colocar, por su aparatosidad, antes del tabicado de las instalaciones. A finales del año 2005 comenzaron las obras del edificio, y las primeras certificaciones de obra fueron de principios del año 2006, a las que la adjudicataria de la obra aplicó el IGIC. La sociedad precisa que, en esa fecha, cumplía todos los requisitos legales para la aplicación de la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994, pero que, sin embargo, no presentó la declaración que exige ese artículo, identificando el bien de inversión y manifestando la concurrencia de esos requisitos.

A la vista de estos hechos, la consultante plantea dos cuestiones:

1º) Si el edificio y la máquina de resonancia magnética se pueden definir como dos bienes de inversión separados o, por el contrario, la máquina de resonancia forma parte inseparable del edificio.

2º) Si el valor del suelo estaría exento con la nueva normativa aplicable del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Por otra parte, la sociedad expone también que comoquiera que la Ley establece la obligación de la sociedad adquirente de entregar al empresario o profesional transmitente una declaración identificando los bienes de inversión o los elementos del inmovilizado material, objeto de transmisión, y teniendo en cuenta que esta declaración debe ser presentada con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien o prestación del servicio, manifestando el cumplimiento de los requisitos para acogerse a la exención y, en especial, la condición de sujeto pasivo sin derecho a la deducción total del IGIC soportado, y dado que en esa fecha, aunque no se presentó la declaración, se cumplían los requisitos para la aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, consulta:

- Si los pagos anticipados (certificaciones de obra) realizados con anterioridad al año 2007, en los que se repercutió el IGIC por la empresa constructora, pueden regularizarse y rectificarse, igual que los devengados con posterioridad al 1 de enero de 2007, así como los que se devenguen en el futuro, incluida la entrega final del edificio.

SEGUNDO.- Para empezar, ha de señalarse que la nueva redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, vigente desde el 1 de enero de 2007, como consecuencia de la modificación de esta Ley por 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), ha reformado sustancialmente la regulación anterior, alterando los requisitos exigidos para acogerse a este beneficio fiscal.

En anteriores contestaciones a consultas tributarias, esta Dirección General de Tributos ha aclarado el tratamiento fiscal aplicable a este beneficio fiscal, no sólo respecto al régimen tributario establecido en las distintas y sucesivas redacciones del artículo 25 de la Ley 19/1994, sino también con relación a los efectos que, respecto a los requisitos aplicables, se derivan de dichas modificaciones

normativas. Así, en la contestación a la consulta tributaria vinculante nº 1128, de 20 de marzo de 2007, esta Dirección General de Tributos ha declarado como criterio vinculante:

> "*…para la aplicación de la exención del IGIC a que se refiere el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la adquisición de bienes de inversión con posterioridad al 1 de enero de 2007, deberán asumirse los requisitos previstos en la redacción vigente en el momento del devengo de la operación que se pretende acoger a la misma, y por tanto, sin que a dichos efectos sea relevante el plazo de tres años desde la constitución o ampliación de capital a que se refería el texto legal derogado en vigor hasta el 31 de diciembre del año 2006.*"

Particular interés presenta la contestación a la consulta tributaria vinculante nº 1139, de 4 de junio de 2007, que examinaba los pagos anticipados exentos del IGIC en aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994. La Dirección General de Tributos, en esta contestación, estableció la siguiente doctrina:

> *"A los pagos anticipados producidos con anterioridad al día 1 de enero de 2007 y que se han acogido a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, les resultará aplicable la regulación de este precepto en el momento del pago anticipado y no la regulación vigente en el momento del devengo del hecho imponible.*
>
> *Si en el momento de la entrega del bien de inversión con posterioridad al día 1 de enero de 2007 se cumplen los requisitos objetivos, temporales y documentales establecidos en la redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en el momento de los pagos anticipados efectuados con anterioridad a dicha fecha, tales pagos no supondrán la obligación de repercusión del IGIC, aunque dicha entrega con la regulación vigente en el momento del devengo de la entrega no pueda acogerse a la exención prevista en el citado precepto; en consecuencia, no deberán rectificarse las facturas emitidas inicialmente."*

De estas dos contestaciones de la Dirección General de Tributos queda claro que los requisitos aplicables a la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 son siempre los vigentes en el momento del devengo de la operación beneficiada de la exención; y así en los supuestos de pagos anticipados (no aplazados), anteriores a la realización de la entrega del bien, los requisitos que han de aplicarse son los vigentes en los momentos del cobro total o parcial del precio, y no los del momento de la entrega del bien, ya que, en estos casos, el devengo se produce con anterioridad a la entrega del bien.

Es claro que a la luz de esta doctrina, los pagos satisfechos por la entidad por las certificaciones de obra con anterioridad al día 1 de enero de 2007, han de regirse por la regulación del artículo 25 de la Ley 19/1994 correspondiente al momento del pago anticipado, y no por la de la entrega del edificio para la sede social. Por otra parte, aquellas certificaciones de obra cuyos pagos anticipados se hayan devengado a partir del 1 de enero de 2007, igual que la futura entrega del edificio resultante de la ejecución de obra proyectada, podrán también beneficiarse de la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994, pero, en estos dos casos, igual que en el anterior, la regulación aplicable es la vigente en el momento en que se paguen esas certificaciones o se entregue el bien inmueble.

Congruente con esta doctrina, hay que decir también que la sociedad consultante podrá también aplicar la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 a la adquisición de la máquina de resonancia magnética, al constituir esta máquina, a efectos del IGIC, un bien de inversión. No hace ninguna mención el texto de la consulta al valor de la máquina, por lo que damos por supuesto que su importe supera los 3.000,05 euros que exige el artículo 40.9 de la Ley 20/1991 para su consideración

como bien de inversión. Tampoco indica el escrito de consulta si se han devengado o no pagos anticipados, o si se ha producido la entrega de la máquina de resonancia magnética, por lo que entendemos que no se ha entregado la máquina ni han existido esos pagos anticipados. De ahí que los requisitos aplicables sean los vigentes en el momento de la entrega de la máquina de resonancia magnética, al ser éste el momento del devengo de la operación beneficiada de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

TERCERO.- Por otra parte, la 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.

CUARTO.- Otra cuestión que plantea la consultante es si el valor del suelo está exento con la nueva normativa del artículo 25 de la Ley 19/1994. Según este artículo, para que el suelo (edificado o no) esté exento es necesario que se den dos condiciones: a) que no se haya beneficiado anteriormente del mismo beneficio fiscal, y b) que se afecte a una serie concreta de actividades que detalla el propio artículo 25. En el caso que nos ocupa, el suelo es de la consultante, y además, la operación exenta es una ejecución de obra cuyo resultado material es un edificio, por lo que no tiene ningún sentido plantearse, en esta consulta, un examen acerca de la exención del suelo, ya que el importe de la contraprestación por la ejecución de obra de construcción del edificio, que es lo que constituye la base imponible del IGIC de esta operación, no incluye dentro de sus elementos ningún importe en concepto de entrega de suelo en los términos del artículo 25.3 de la Ley 19/1994.

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos lo siguiente:

Primero.- Que a los pagos anticipados realizados antes del día 1 de enero de 2007 y que se hubiesen acogido a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, les es aplicable la regulación del precepto del momento en que se ha efectuado el pago, y no, la del devengo del hecho imponible de la entrega del bien de inversión. Si esta entrega se realiza con posterioridad al día 1 de enero de 2007, pero en el momento en que se han efectuado los pagos, se cumplían los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en esa fecha, estos pagos están exentos del IGIC sin que exista ningún deber de repercutir el Impuesto, aunque, con la regulación vigente en el momento de la entrega del bien de inversión, la operación no estuviese exenta por el artículo 25 de la Ley 19/1994; por lo que no deben rectificarse las facturas inicialmente emitidas.

Segundo.- Que en el supuesto de que la sociedad consultante desee aplicar esta exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 respecto a los pagos anticipados por certificaciones de obra en las que soportó la repercusión del IGIC con anterioridad al 1 de enero de 2007, y partiendo de que en el momento

del devengo de esos pagos anticipados, cumplía los requisitos del artículo 25 para acogerse a la exención, de acuerdo con el criterio expuesto en el número anterior, la sociedad debe solicitar la rectificación de la factura emitida por dichos pagos anticipados, siempre y cuando no haya transcurrido más de cuatro años del devengo de esos pagos, y a esa solicitud debe adjuntarle la declaración en la que manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención a que se refería el apartado segundo del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en esa fecha. Comoquiera que esta rectificación de la cuota repercutida, va a determinar una minoración de la cuota inicialmente repercutida, la empresa adjudicataria de la obra puede optar por cualquiera de estas 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.

Tercero.- Que con relación a los pagos anticipados devengados después del 1 de enero de 2007, la sociedad puede igualmente instar -en los mismos términos que en el número anterior- la rectificación de las cuotas de IGIC soportadas, siempre y cuando, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, le sea aplicable la exención. La sociedad debe unir a la solicitud de rectificación la declaración a que se refiere el artículo 25.5 de la Ley 19/1994.

Cuarto.- Que las limitaciones respecto a la adquisición de suelo del artículo 25.3 de la Ley 19/1994, no son aplicables a las operaciones que consistan en ejecuciones de obra de edificación, cuyo resultado sea un bien de inversión en las que el adquirente ya es titular del suelo en las que se ejecuta la obra, o en las que no exista una entrega de suelo como parte de la contraprestación.

Quinto.- Que, a efectos de la consideración de bien de inversión, la adquisición de la máquina de resonancia magnética constituye un bien de inversión diferente al edificio resultante de la ejecución del contrato de edificación.

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, 15 de septiembre de 2008
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández