Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 32 Ley 20/1991 Art. 35 Ley 20/1991 Art. 37.2.2º Ley 20/1991 Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad mercantil, como parte de su objeto social, viene desarrollando la construcción de infraestructura de comunicaciones ferroviarias, firmando diversos contratos con constructoras y UTEs de obra civil y proveedores de equipamiento. Debido a la duración de las obras se había venido abonando certificaciones de obra a las citadas constructoras y UTEs, acogiéndose los mismos a los beneficios fiscales previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Hasta el día 31 de diciembre de 2006 la entidad mercantil consultante se había acogido a los beneficios del artículo 25 de la Ley 19/1994 en sus adquisiciones o importaciones de bienes de inversión. Con la modificación operada en dicho artículo por el Real Decreto-ley 12/2006, las adquisiciones o importaciones posteriores a dicha fecha no pueden acogerse a los citados beneficios fiscales puesto que se trata de un sujeto pasivo que puede deducir la totalidad del IGIC soportado o satisfecho.

Por otra parte, con efectos desde el día 1 de enero de 2006 se modificó la redacción del artículo 37 de la Ley 20/1991, eliminándose la afectación que pudieran tener las subvenciones en la deducibilidad del IGIC soportado por los sujetos pasivos del impuesto. En este sentido, a partir del 1 de enero de 2006, la percepción de subvenciones no tiene incidencia a la hora de deducirse las cuotas del impuesto que se soporten en las adquisiciones de bienes y servicios por parte de los sujetos pasivos.

Conforme a todo ello, se efectúan las siguientes consultas respecto al IGIC:

1.- Dada la duración de las obras, se han venido efectuando pagos anticipados relativos a la adquisición de bienes de inversión y hasta el día 31 de diciembre de 2006 dichos pagos se han declarado exentos del IGIC, sin embargo la entrega de los bienes de inversión van a ser posteriores, se consulta sobre si debe o no rectificarse las facturas emitidas como consecuencia de los pagos anticipados anteriores al día 31 de diciembre de 2006.

2. La entidad consultante ha percibido subvenciones de capital específica para financiar diversas inversiones sujetas y no exentas al IGIC y se plantea la afectación de las subvenciones de capital específicas en la deducibilidad del IGIC soportado en las situaciones siguientes:

- Percepción de subvenciones de capital específicas a partir del 1 de enero de 2006 (no se aplica la regla de las subvenciones), pero que han ido destinadas a financiar determinadas inversiones realizadas en los ejercicios 2005 y anteriores (en vigor la regla de las subvenciones).

- Percepción de subvenciones de capital específicas hasta el 31 de diciembre de 2005 destinadas a financiar inversiones que se han realizado a partir del 1 de enero de

2006.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: - 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.

- Las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, devengadas con anterioridad al día 1 de enero de 2006, habiendo sido financiada dicha adquisición o importación a través de subvenciones de capital concedidas específicamente para tal fin, se minorarán en la parte de dicha cuota financiada por la subvención, con independencia de las fechas de la concesión y percepción de tales subvenciones.

De esta manera, el IGIC soportado o satisfecho cuyo nacimiento del derecho a la deducción se ha producido con anterioridad al día 1 de enero de 2006 y cuya adquisición o importación ha sido financiada por una subvención de capital específica percibida con posterioridad a dicha fecha, con independencia de la fecha de su concesión, deberá ser disminuido en el porcentaje financiado por dicha subvención.

El IGIC soportado o satisfecho cuyo nacimiento del derecho a la deducción se ha producido con posterioridad al día 31 de diciembre de 2005 y cuya adquisición o importación ha sido financiada por una subvención de capital específica percibida con anterioridad a dicha fecha, no deberá ser disminuido en el porcentaje financiado por dicha subvención.

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

PRIMERO.- La entidad mercantil, como parte de su objeto social, viene desarrollando la construcción de infraestructura de comunicaciones ferroviarias, firmando diversos contratos con constructoras y UTEs de obra civil y proveedores de equipamiento. Debido a la duración de las obras se había venido abonando certificaciones de obra a las citadas constructoras y UTEs, acogiéndose los mismos a los beneficios fiscales previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Hasta el día 31 de diciembre de 2006 la entidad mercantil consultante se había acogido a los beneficios del artículo 25 de la Ley 19/1994 en sus adquisiciones o importaciones de bienes de inversión. Con la modificación operada en dicho artículo por el Real Decreto-ley 12/2006, las adquisiciones o importaciones posteriores a dicha fecha no pueden acogerse a los citados beneficios fiscales puesto que se trata de un sujeto pasivo que puede deducir la totalidad del IGIC soportado o satisfecho.

Por otra parte, con efectos desde el día 1 de enero de 2006 se modificó la redacción del artículo 37 de la Ley 20/1991, eliminándose la afectación que pudieran tener las subvenciones en la deducibilidad del IGIC soportado por los sujetos pasivos del impuesto. En este sentido, a partir del 1 de enero de 2006, la percepción de subvenciones no tiene incidencia a la hora de deducirse las cuotas del impuesto que se soporten en las adquisiciones de bienes y servicios por parte de los sujetos pasivos.

Conforme a todo ello, se efectúan las siguientes consultas respecto al IGIC:

1.- Dada la duración de las obras, se han venido efectuando pagos anticipados relativos a la adquisición de bienes de inversión y hasta el día 31 de diciembre de 2006 dichos pagos se han declarado exentos del IGIC, sin embargo la entrega de los bienes de inversión van a ser posteriores, se consulta sobre si debe o no rectificarse las facturas emitidas como consecuencia de los pagos anticipados anteriores al día 31 de diciembre de 2006.

2. La entidad consultante ha percibido subvenciones de capital específica para financiar diversas inversiones sujetas y no exentas al IGIC y se plantea la afectación de las subvenciones de capital específicas en la deducibilidad del IGIC soportado en las situaciones siguientes:

- Percepción de subvenciones de capital específicas a partir del 1 de enero de 2006 (no se aplica la regla de las subvenciones), pero que han ido destinadas a financiar determinadas inversiones realizadas en los ejercicios 2005 y anteriores (en vigor la regla de las subvenciones).

- Percepción de subvenciones de capital específicas hasta el 31 de diciembre de 2005 destinadas a financiar inversiones que se han realizado a partir del 1 de enero de 2006.

SEGUNDO.- En cuanto a la primera consulta, ya ha tenido ocasión esta Dirección General de Tributos de pronunciarse respecto a la consulta relativa a la incidencia en los pagos anticipados que no han devengado IGIC, por ser de aplicación el artículo 25 de la Ley 19/1994, efectuados con anterioridad al día 1 de enero de 2007 de una entrega de un bien que se producirá con posterioridad a dicha fecha y que no puede acogerse a la exención, de la nueva redacción que de dicho precepto da el artículo primero.Uno del 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.

De esta forma, mediante consulta de 7 de marzo de 2007 se expresó lo siguiente:

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

Como consecuencia de la modificación producida en la regulación del concepto de entrega de bienes y prestaciones de servicios a efectos del IGIC en relación a las ejecuciones de obra, que supuso que desde el día 1 de enero de 2003, y conforme a la nueva redacción dada por el artículo 8.Uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, al artículo 6 de la Ley 20/1991, muchas ejecuciones de obra que tenían la consideración de entrega de bienes pasaran a tener la consideración de prestación de servicios, se planteó la siguiente consulta tributaria:

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

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

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

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

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

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

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

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

Con base en todo lo expuesto, se consulta:

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

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

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

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

en el momento del pago anticipado, conforme a la legislación vigente, tal operación no estaba exenta, tampoco cabe rectificación de la cuota repercutida, o viceversa.

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

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

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

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

persista la condición de cumplimiento de los requisitos previstos para su aplicación, que deberá ser analizada, en el momento de la puesta a disposición del bien objeto de la ejecución de obra, conforme a la legislación vigente en el momento del devengo de los pagos anticipados.

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

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

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

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

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

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

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

TERCERO.- Respecto a la segunda consulta, el artículo 35 de la Ley 20/1991 presentaba la siguiente redacción hasta el día 31 de diciembre de 2005:

"*La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.*

Asimismo, se aplicará la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 22, número 2, apartado b) de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo."

Con efectos desde el día 1 de enero de 2006, el citado artículo 35 de la Ley 20/1991 presenta la siguiente redacción de conformidad con la Disposición final primera.Uno y Disposición final segunda de la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de la prorrata a la Sexta Directiva europea:

"La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho."

El artículo 37.2.2º de la Ley 20/1991 hasta el día 31 de diciembre de 2005:

"*2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo periodo de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe total de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 22, número 2, apartado b) de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.*

Son operaciones que no originan el derecho a deducir, a efectos de su inclusión en el denominador de la prorrata las operaciones relacionadas en el artículo 10.1 de esta Ley realizadas por el sujeto pasivo dentro o fuera de Canarias, con la salvedad prevista en el artículo 29.4.1º. e) de la misma, así como las operaciones no sujetas a que se refieren los números 8º, 9º y 10º del artículo 9 de la presente Ley.

Las subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital, que se imputarán en la forma que se indica en el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la

medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción.

Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.

A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado 2º, no se tomarán en cuenta las siguientes subvenciones que no integren la base imponible del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 de esta Ley.

a) Las percibidas por los Centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1982, de 7 de abril, cuando cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43.

b) Las dirigidas a permitir el abastecimiento de productos comunitarios o disponibles en el mercado de la C.E., previsto en el programa de opciones específicas por la lejanía e insularidad de las Islas Canarias.

c) Las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. A estos efectos se considerarán como tales actividades y gastos de realización de las mismas los definidos en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el periodo de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior."

Con efectos desde el día 1 de enero de 2006, el artículo 37.2.2º de la Ley 20/1991 presenta la siguiente redacción de conformidad con la Disposición final

primera.Dos y Disposición final segunda de la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de la prorrata a la Sexta Directiva europea:

"2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

Son operaciones que no originan el derecho a deducir, a efectos de su inclusión en el denominador de la prorrata las operaciones relacionadas en el artículo 10.1 de esta Ley realizadas por el sujeto pasivo dentro o fuera de Canarias, con la salvedad prevista en el artículo 29.4.1º. e) de la misma, así como las operaciones no sujetas a que se refieren los números 8º, 9º y 10º del artículo 9 de la presente Ley.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el periodo de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior."

Con la nueva redacción del artículo 35 de la Ley 20/1991, las subvenciones no tienen incidencia en el ámbito del ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas de IGIC soportadas o satisfechas. Ahora bien, en puridad la regla de la prorrata se aplicaba cuando se percibían subvenciones corrientes que no se integraban en la base imponible de las operaciones que efectuaba el sujeto pasivo perceptor, y cuando se percibían subvenciones de capital no específicas. Cuando se trataba de subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, o subvenciones de capital específicas, no suponía la aplicación de la regla de la prorrata, sino simplemente se disminuía el IGIC soportado o satisfecho en el porcentaje financiado por la subvención, y sobre el importe de la cuota de IGIC no financiada se aplicaba el porcentaje de deducción.

De este modo, las subvenciones corrientes y de capital no específicas percibidas, es decir con aplicación de un requisito de caja, con posterioridad al día 31 de diciembre

de 2005, no tienen incidencia alguna en la regla de la prorrata aunque hayan financiado la adquisición o importación de bienes o servicios realizados hasta dicha fecha, o hayan sido concedidas con anterioridad, también, hasta dicha fecha.

Las subvenciones de capital específicas no están ligadas para surtir efectos en relación al ejercicio a la deducción a la percepción del importe de la subvención, es decir a un criterio de caja, sino a la concesión de la misma. El artículo 37.2.2º de la Ley 20/1991 presentaba la siguiente redacción: "*(…) No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.*"

El artículo 32 de la Ley 20/1991 presenta la siguiente redacción:

"*1. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles.*

2. No obstante, en las importaciones de bienes, el derecho a la deducción nacerá en el momento en el que el sujeto pasivo efectúe el pago de las cuotas deducibles."

El momento del nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas de IGIC soportadas o satisfechas determinará las circunstancias relevantes para la configuración del derecho a la deducción. De esta forma, si en el momento del nacimiento del derecho a la deducción de la cuota soportada o satisfecha en la adquisición o importación de un bien o servicio estaba vigente la incidencia de las subvenciones de capital específicas en la determinación de la cuota de IGIC a deducir, la concesión de esta subvención surtirá los efectos previstos en la antigua redacción del artículo 37.2.2º de la Ley 20/1991, con independencia de las fechas de la concesión y percepción de la subvención de capital específica.

CUARTO.- Conforme a todo ello, es criterio vinculante de este Centro Directivo que:

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

Si en el momento de la entrega del bien 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.

- Las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, devengadas con anterioridad al día 1 de enero de 2006, habiendo sido financiada dicha adquisición o importación a través de subvenciones de capital concedidas específicamente para tal fin, se minorarán en la parte de dicha cuota financiada por la subvención, con independencia de las fechas de la concesión y percepción de tales subvenciones.

De esta manera, el IGIC soportado o satisfecho cuyo nacimiento del derecho a la deducción se ha producido con anterioridad al día 1 de enero de 2006 y cuya adquisición o importación ha sido financiada por una subvención de capital específica percibida con posterioridad a dicha fecha, con independencia de la fecha de su concesión, deberá ser disminuido en el porcentaje financiado por dicha subvención.

El IGIC soportado o satisfecho cuyo nacimiento del derecho a la deducción se ha producido con posterioridad al día 31 de diciembre de 2005 y cuya adquisición o importación ha sido financiada por una subvención de capital específica percibida con anterioridad a dicha fecha, no deberá ser disminuido en el porcentaje financiado por dicha subvención.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, advirtiendo que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto a las cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 4 de junio de 2007
El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván