Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: La sociedad mercantil consultante ha adquirido un inmueble acogiéndose a la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. El inmueble entró en funcionamiento en el año 2005, afecto a una actividad sujeta y no exenta de IGIC, y lo vende en el año 2007 incumpliendo el requisito de permanencia establecido en la Ley 19/1994.

Conforme a lo manifestado, se consulta con qué normativa debe regularizar esta situación tributaria: si con la redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 o con la que entró en vigor el 1 de enero de 2007, y, además, pregunta también cómo debe regularizar la situación.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Primero.- Que la adquisición de un bien inmueble en el año 2005 acogido a la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, y luego transmitido en el año 2007, constituye un incumplimiento del requisito de permanencia del bien en explotación en Canarias durante el plazo mínimo de cinco años a que se refería la redacción del artículo 25.4 de la Ley 19/1994 vigente en el momento del devengo de la adquisición exenta.

Segundo.- Que la regularización de los incumplimientos de los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994, se realizará, desde el día 1 de enero de 2007, a través del declaración ocasional (modelo 412) correspondiente al período de liquidación mensual en que se hubiera producido el incumplimiento, con independencia de la fecha del devengo del IGIC correspondiente a la adquisición del bien inmueble.

Visto escrito presentado por en el que se 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, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante ha adquirido un inmueble acogiéndose a la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. El inmueble entró en funcionamiento en el año 2005, afecto a una actividad sujeta y no exenta de IGIC, y lo vende en el año 2007 incumpliendo el requisito de permanencia establecido en la Ley 19/1994.

Conforme a lo manifestado, se consulta con qué normativa debe regularizar esta situación tributaria: si con la redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 o con la que entró en vigor el 1 de enero de 2007, y, además, pregunta también cómo debe regularizar la situación.

SEGUNDO.- 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), introduce un texto normativo sensiblemente diferente al anterior, en el que se alteran sustancialmente los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal.

Esta Dirección General de Tributos, en anteriores contestaciones a consultas tributarias, ha aclarado el tratamiento que debe darse a los supuestos de aplicación del beneficio fiscal en las distintas redacciones del artículo 25 de la Ley 19/1994 y las consecuencias, en los requisitos aplicables, del cambio normativo. En este sentido, en respuesta a la consulta tributaria vinculante de fecha 20 de marzo de 2007, ha fijado como criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

"*…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.*"

También existe doctrina tributaria vinculante de esta Dirección General de Tributos para los casos de aplicación del beneficio fiscal con la anterior redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 y los efectos que pudiera producir la modificación de la Ley en las

operaciones acogidas a esta exención. En concreto, respecto a los pagos anticipados exentos del IGIC en aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994, la contestación a la consulta tributaria vinculante, de 4 de junio de 2007, dijo:

"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 dos contestaciones de la Dirección General de Tributos sostienen, pues, el criterio de vincular directamente los requisitos aplicables a la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 a los vigentes en el momento del devengo de la operación beneficiada de la exención. En el supuesto planteado, el consultante manifiesta que el bien de inversión adquirido "*entra en funcionamiento en el año 2005"*, sin aclarar el momento de su adquisición, si bien a efectos de la presente respuesta a la consulta tributaria vinculante partimos de la hipótesis de que el devengo de la entrega se produce en el mismo año de la entrada en funcionamiento. Luego manifiesta que en el año 2007 transmite el bien de inversión, por lo que, de acuerdo con la redacción vigente en el año 2005 de la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 incumple el requisito de permanencia del bien de inversión ya que -en esa redacción- los bienes de inversión "*deberán permanecer en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha del inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento. El incumplimiento de los requisitos previstos en este apartado o en el anterior determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos*."

El artículo 39.7 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo (en adelante, Decreto 182/1992), dispone que "*deberá presentarse una declaración-liquidación ocasional para el ingreso del Impuesto devengado en los siguientes supuestos: … 4º) en las entregas de bienes de inversión que se hayan beneficiado de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, cuando quede sin efecto la exención conforme establece dicho artículo. En este caso la declaración-liquidación ocasional deberá ser presentada por la sociedad*

adquirente, en calidad de sujeto pasivo sustituto, y exclusivamente en el supuesto de que no tenga la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas."

De acuerdo, por tanto, con este artículo, si la sociedad adquirente tiene la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, es en estas autoliquidaciones donde debe regularizar el incumplimiento de los requisitos de la exención del IGIC, ya que, dado el carácter único de estas autoliquidaciones, un mismo obligado no puede presentar autoliquidaciones ocasionales y periódicas, excepto en los supuestos previstos en el mismo artículo 39.5 del Decreto 82/1992.

Con todo, debe dejarse constancia que hoy la forma de regularización difiere de la que acaba de exponerse. La redacción vigente del artículo 25 de la Ley 19/1994, en su número 7, tercer párrafo, establece:

"*En el caso del incumplimiento de los requisitos previstos para la exención en el Impuesto General Indirecto Canario y en aplicación de lo previsto en el apartado 2 del artículo 122 de la Ley 58/2003, la autoliquidación, incluso en el caso de importaciones, se realizará a través de la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991 correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubiera producido el incumplimiento. Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.*"

Esta exigencia legal de la regularización mediante la utilización del modelo de autoliquidación ocasional supone dejar sin efecto, en la práctica, el Decreto 182/1992 que establecía, como hemos dicho, la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas para estas regularizaciones cuando el sujeto pasivo tiene la obligación de presentar éstas. Esto significa que, a partir del 1 de enero de 2007, fecha de la entrada en vigor de la última redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, los obligados que regularicen su situación con ocasión de un incumplimiento de las requisitos de la exención del IGIC, habrán de utilizar el modelo de autoliquidación ocasional, tengan o no obligación de presentar autoliquidaciones periódicas. Esta reforma del artículo 25 de la Ley 19/1994 ha supuesto la elevación a rango legal de un requisito formal -el modelo de autoliquidación en que regularizar su situación tributaria-, que anteriormente estaba regulado en una disposición de carácter reglamentario y del ámbito exclusivo de la gestión tributaria y establecida, por tanto, en función de las potestades de organización y funcionamiento propias de esta Consejería de Economía y Hacienda. Esta elevación de rango supone, sin duda, otorgarle, desde el 1 de enero de 2007, un carácter imperativo a este requisito formal, tanto para el obligado tributario como para la propia Administración Tributaria. Lo cual determina que, a partir de esta fecha, todos los incumplimientos de los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994 -incluso los de las redacciones anteriores- se regularicen a través de la autoliquidación ocasional, ya que, al ser un requisito formal que afecta a una actuación del obligado, hay que aplicar la norma vigente en el momento de la regularización del obligado tributario, y ésta es, en este caso, la Ley 19/1994 en la redacción 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 .

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

Primero.- Que la adquisición de un bien inmueble en el año 2005 acogido a la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, y luego transmitido en el año 2007, constituye un incumplimiento del requisito de permanencia del bien en explotación en Canarias durante el plazo mínimo de cinco años a que se refería la redacción del artículo 25.4 de la Ley 19/1994 vigente en el momento del devengo de la adquisición exenta.

Segundo.- Que la regularización de los incumplimientos de los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994, se realizará, desde el día 1 de enero de 2007, a través del declaración ocasional (modelo 412) correspondiente al período de liquidación mensual en que se hubiera producido el incumplimiento, con independencia de la fecha del devengo del IGIC correspondiente a la adquisición del bien inmueble.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 2 de abril de 2007

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández