PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE: **NIF:**	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Arts. 18.1.f), 20.Dos.1 y 5 Ley 20/1991 Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: El consultante expone que, según criterio de esta Dirección General de Tributos, en un supuesto planteado en el que la entrega de un bien de inversión se produce después del plazo de tres años normativamente establecido, ni la entrega está exenta ni están exentos los pagos anticipados correspondientes a la misma. Debe de tenerse en cuenta que lo que se produce en el supuesto de que existan pagos anticipados, a tenor de lo dispuesto en la letra f) del número 1 del artículo 18 de la Ley 20/1991, es el devengo de la futura operación por los importes efectivamente percibidos, pero el hecho imponible que se devenga anticipadamente por esos importes sólo se produce con la entrega del bien que se trate. Por lo que ese caso los pagos anticipados realizados dentro del plazo de los tres años y que se habían acogido a la exención deben de regularizar su situación puesto que el momento de la entrega ya no se encontraba dentro del período de los tres años.
Se pregunta, en reciprocidad al supuesto planteado, cual sería el tratamiento en el caso siguiente:
Que ha realizado pagos anticipados para la adquisición de un inmueble sin acogerse a la exención en el momento de dichos pagos. Si antes de la entrega, escritura notarial, hace ampliación de capital cual sería el alcance de la exención del artículo 25;
1.- Sólo por los anticipos realizados después de la ampliación incluida la regularización final en el momento de otorgar escritura pública y puesta a disposición.
2.- Habida cuenta de que el hecho imponible se produce con la puesta a disposición hay que entender que la exención alcanza a toda la operación y que por lo tanto habría que habilitar el disfrute de la exención en los pagos anticipados realizados antes de la ampliación de capital.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

- Los pagos anticipados producidos con anterioridad a la escritura pública de ampliación de capital en ningún caso podrá beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, aún en el supuesto de que la entrega del bien de inversión pudiese estar exenta.

- Los pagos anticipados realizados dentro del plazo de tres años desde la fecha de la escritura pública de constitución o de ampliación de capital podrán beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, siempre y cuando la entrega del bien de inversión se encuentre exenta y se produzca dentro del mismo período de tres años en que se abonaron los pagos anticipados. En caso contrario deberá regularizarse la tributación de los pagos anticipados.

- No cabe rectificar la repercusión del IGIC como consecuencia de pagos anticipados o de la entrega de un bien de inversión se ha producido la repercusión en factura.

- El valor de la declaración a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 19/1994 únicamente tiene efecto respecto a la escritura pública de constitución o de ampliación de capital a que se refiera, sin que pueda ampliarse a otras escrituras públicas de ampliación de capital que puedan existir con posterioridad. Los efectos de las nuevas escrituras públicas de ampliación formalizadas cuando no ha finalizado el período de tres años de la anterior escritura pública de constitución o de ampliación de capital únicamente producirán efecto, en relación a los pagos anticipados, cuando se comunique al transmitente, de tal forma que los pagos anticipados producidos con anterioridad se imputarán a la escritura pública anterior.

Visto escrito presentado en la Consejería de Economía y Hacienda por la entidad consultante, 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.- El consultante expone que, según criterio de esta Dirección General de Tributos, en un supuesto planteado en el que la entrega de un bien de inversión se produce después del plazo de tres años normativamente establecido, ni la entrega está exenta ni están exentos los pagos anticipados correspondientes a la misma. Debe de tenerse en cuenta que lo que se produce en el supuesto de que existan pagos anticipados, a tenor de lo dispuesto en la letra f) del número 1 del artículo 18 de la Ley 20/1991, es el devengo de la futura operación por los importes efectivamente percibidos, pero el hecho imponible que se devenga anticipadamente por esos importes sólo se produce con la entrega del bien que se trate. Por lo que ese caso los pagos anticipados realizados dentro del plazo de los tres años y que se habían acogido a la exención deben de regularizar su situación puesto que el momento de la entrega ya no se encontraba dentro del período de los tres años.

Se pregunta, en reciprocidad al supuesto planteado, cual sería el tratamiento en el caso siguiente:

Que ha realizado pagos anticipados para la adquisición de un inmueble sin acogerse a la exención en el momento de dichos pagos. Si antes de la entrega, escritura notarial, hace ampliación de capital cual sería el alcance de la exención del artículo 25;

1.- Sólo por los anticipos realizados después de la ampliación incluida la regularización final en el momento de otorgar escritura pública y puesta a disposición.

2.- Habida cuenta de que el hecho imponible se produce con la puesta a disposición hay que entender que la exención alcanza a toda la operación y que por lo tanto habría que habilitar el disfrute de la exención en los pagos anticipados realizados antes de la ampliación de capital.

SEGUNDO.- El artículo 25 de la Ley 19/1994, con el carácter de incentivo a la inversión, establece, entre otros beneficios fiscales, la exención del IGIC en las adquisiciones o importaciones de bienes de inversión por parte de sociedades domiciliadas en Canarias (o sus establecimientos permanentes) que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital, exponiéndose expresamente en el texto legal que el ámbito temporal de aplicación de la exención se extiende "*durante un período de tres años a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución o ampliación de capital*". Se añade que, a tal efecto, las entidades adquirentes tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, en el caso de que, habiéndose expedido la declaración en la que se identifique los bienes de inversión y se manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994, no se cumplan los requisitos de la exención o, cumpliéndose, quede ésta sin efecto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del citado artículo

Por otra parte, el artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991 establece que "*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 el momento de cobro material de un pago anticipado se devenga el IGIC y supone el nacimiento de una obligación tributaria. El problema es configurar materialmente esta obligación tributaria. En efecto, el segundo párrafo del artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, expresa que "*La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa*". En el IGIC es un elemento vital para configurar la obligación tributaria que nace con el devengo determinar si estamos ante una entrega o prestación de servicios, sencillamente para establecer, por ejemplo, el tipo impositivo aplicable o, en su caso, la regla de localización que debe aplicarse. Por tanto es absolutamente necesario en un supuesto de pago anticipado configurar la obligación tributaria trasladando el futuro hecho imponible al instante del cobro anticipado, y de acuerdo a ello establecer su tributación. De esta forma si, por ejemplo, se trata de pagos anticipados a una promotora por la entrega futura de una edificación, la promotora estará obligada a emitir una factura repercutiendo sobre el importe cobrado aplicando no el tipo impositivo que se presume que será aplicable en el momento del devengo de la futura entrega de la edificación, sino el tipo impositivo aplicable en el momento del cobro anticipado en la presunción o hipótesis de que en dicho momento se produce la entrega.

Perfectamente puede existir una operación de entrega de un único bien con aplicación de distintos tipos impositivos, si en el momento del pago anticipado de parte del precio el tipo vigente es diferente al tipo vigente en el momento del devengo de la cuota de IGIC derivada de la entrega del bien o de la prestación de servicio. Incluso pueden existir entregas de bienes o prestaciones de servicios que estén parcialmente exentas. Imaginemos un sujeto pasivo persona física que comienza su actividad empresarial o profesional. El primer año de actividad se encuentran exentas del IGIC las entregas de bienes y prestaciones que se realicen dicho año por aplicación de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991. Los pagos anticipados que se cobren en dicho año no supondrán el devengo del IGIC porque de realizarse la entrega del bien o prestación de servicio en dicho año estarían exentos del IGIC. Si supera el importe de la franquicia fiscal, los pagos anticipados realizados al siguiente año respecto a la misma operación futura no se encontrarán exentos. En definitiva de los pagos anticipados derivan obligaciones tributarias plenamente autónomas.

La tributación de los pagos anticipados también dependen de las circunstancias futuras, de este modo, por ejemplo, en el supuesto de que por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto la operación gravada, también afectará a los devengos del IGIC como consecuencia de los pagos anticipados. No obstante, si en el momento de efectuarse la operación no cabe repercusión del IGIC por estar la operación exenta, ello no implica necesariamente modificar la tributación que tuvo los pagos anticipados, dado que en el momento del devengo del IGIC como consecuencia de tales pagos la tributación de la operación estaba sujeta y no exenta de efectuarse en dicho instante la operación. Ejemplo de ello sería los pagos anticipados realizados a un sujeto pasivo persona física en un año donde no era de

aplicación la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, sin embargo en el momento de efectuarse la operación no se devengaría el IGIC por ser aplicable la exención derivada de la franquicia fiscal. Otro ejemplo sería la realización de pagos anticipados a un sujeto pasivo que no tiene la consideración de comerciante minorista y por lo que se ha devengado el IGIC correspondiente y sin embargo cuando se produce la entrega del bien el sujeto pasivo transmitente tiene la consideración a efectos del IGIC de comerciante minorista.

Con los pagos anticipados en la adquisición de bienes de inversión que pudiera estar exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994 no cabe trasladar sin más el criterio anterior dado que debe realizarse ciertas matizaciones. En efecto, cuando se produce un pago anticipado por la adquisición futura de un bien de inversión y se pretende aplicar el beneficio fiscal previsto en el artículo 25 citado, habrá de analizarse si en el instante del cobro se cumplen todas las condiciones y requisitos para la efectividad de la exención de realizarse en dicho instante la transmisión del bien de inversión; en caso positivo el adquirente podrá solicitar del transmitente, en general con la declaración en que se manifieste la concurrencia de todos los requisitos de la exención a que se refiere el párrafo segundo del artículo 25.2 de la Ley 19/1994, la no repercusión del IGIC; en caso negativo se devengaría el IGIC, lo que equivaldría a emitir la factura por el pago anticipado con repercusión del IGIC correspondiente, siendo la base imponible el importe cobrado.

No obstante, debe tenerse en cuenta que entre las condiciones para la efectividad de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 figura el requisito temporal consistente en que la entrega del bien de inversión debe producirse en un período concreto: dentro de los tres años desde la escritura pública de constitución o desde la escritura pública de ampliación de capital. Este requisito, en combinación con lo expresado en el párrafo anterior, condiciona toda la tributación de los pagos anticipados, a saber:

A) Si en el momento del cobro de los pagos anticipados se cumplían las condiciones de la exención en el hipotético supuesto de producirse en dicho momento la entrega del bien de inversión, y por ello no se repercutió el IGIC correspondiente, pero en el instante del devengo de la entrega del bien de inversión no se cumplen las condiciones de la exención, debe regularizarse la tributación de los pagos anticipados.

En el supuesto de existencia de declaración del adquirente en los términos previsto en el párrafo segundo del artículo 25.2 de la Ley 19/1994, se producirá la sustitución del sujeto pasivo en la figura del adquirente conforme expresa el artículo 25.2 mencionado. El adquirente, como sujeto pasivo sustituto, tendrá obligación de ingresar la cuota tributaria conjuntamente con los intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 25.4 de la Ley 19/1994. El período de liquidación de los intereses de demora será el comprendido entre el primer día hábil a la finalización del período voluntario de declaración de la autoliquidación del transmitente en que debió declararse la cuota de IGIC por los pagos anticipados y el día del ingreso de la cuota tributaria por parte del sujeto pasivo sustituto.

En el caso de que el adquirente del bien no haya entregado al transmitente la declaración

en que se manifieste la concurrencia de todos los requisitos de la exención a que se refiere el párrafo segundo del artículo 25.2 de la Ley 19/1994, no se producirá la sustitución del sujeto pasivo, por lo que corresponde al sujeto pasivo transmitente regularizar la situación emitiendo facturas rectificativas con repercusión del IGIC correspondiente.

B) 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 dan ninguna de estas circunstancias.

C) En el caso de que en el momento del cobro de los pagos anticipados no se cumplían las condiciones para la exención de producirse la entrega del bien de inversión, y como consecuencia se devengó el IGIC correspondiente, y en el momento de la entrega del bien de inversión se cumplen las condiciones de la exención, no cabe la rectificación de las cuotas repercutidas por los pagos anticipados, dado que de realizarse la entrega del bien de inversión en el momento de los pagos anticipados no podría aplicarse la exención y, por tanto, no puede apreciarse incorrección en la determinación de la repercusión, artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991, ni se han producido ninguna 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.

D) En el supuesto de pagos anticipados efectuados en momentos donde de producirse la entrega del bien de inversión no sería aplicable la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, y pagos anticipados realizados en momentos donde de producirse la entrega del bien de inversión sería aplicable la exención mencionada, y en ambos casos se ha repercutido el IGIC, si en el instante de la entrega del bien de inversión se cumplen las condiciones de la

exención y la sociedad adquirente solicita la exención al sujeto pasivo transmitente, no cabe modificar la tributación de los pagos anticipados por las razones expuestas en las letras B) y C).

E) La exención del IGIC por los pagos anticipados de futuras entregas de bienes de inversión está ligado íntimamente a la escritura pública de constitución o a la escritura pública de ampliación de capital que sirva de referencia para el cómputo del requisito temporal de tres años dentro de los cuales debe efectuarse la adquisición del bien de inversión. Para una mejor comprensión de lo expresado exponemos el siguiente supuesto:

Una sociedad mercantil se constituye mediante una escritura pública de fecha 1 de abril del año 2002. Esta sociedad comienza a realizar pagos anticipados a otra sociedad mercantil por la futura entrega de un bien que tendrá la consideración para la sociedad adquirente de bien de inversión. Esta sociedad comunica tal circunstancia a la sociedad transmitente a través de la declaración a que se refiere el párrafo segundo del artículo 25.2 de la Ley 19/1994. Consecuencia de ello es la no repercusión del IGIC por los pagos anticipados. Transcurre más de tres años desde la constitución de la sociedad adquirente sin que se haya producido la entrega del bien de inversión. Dicha entrega se produce a los tres años y seis meses después de la fecha de la escritura pública de constitución. La sociedad adquirente ha ampliado capital mediante escritura pública de fecha 1 de junio de 2005.

En este caso la entrega del bien de inversión se encuentra exenta porque se ha efectuado dentro del plazo de tres años desde la escritura pública de ampliación de capital, el problema se plantea respecto a los pagos anticipados efectuados con anterioridad a esta escritura de ampliación de capital. En el momento el que se realizaron los pagos anticipados estos no supusieron el devengo del IGIC al actuarse bajo la hipótesis de que de efectuarse la entrega del bien de inversión en dicho instante estaría exenta tal entrega, sin embargo la entrega se ha producido en un período posterior al elemento que conforma la apertura del requisito temporal de tres años que permitió que no se devengase el IGIC por los pagos anticipados: la escritura pública de constitución; por ello en relación a tales pagos anticipados se ha incumplido el requisito temporal, dado que la entrega del bien de inversión se ha producido con posterioridad a la escritura pública de constitución que sirvió de cobertura para la no repercusión en su día del IGIC. Por tanto, la sociedad adquirente, como sujeto pasivo por sustitución, estará obligada a efectuar el ingreso de las cuotas tributarias resultantes de los pagos anticipados conjuntamente con los correspondientes intereses de demora. El período de liquidación de los intereses de demora es el señalado en el punto A) anterior.

F) Partamos del siguiente supuesto: Una sociedad mercantil se constituye mediante escritura pública de fecha 2 de enero del año 2005. Esta sociedad efectúa pagos anticipados por la adquisición futura de un bien de inversión y solicita de la entidad transmitente la exención del IGIC por aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994. El día 1 de febrero del año 2007 amplía capital, produciéndose con posterioridad a dicha fecha pagos anticipados incluso con posterioridad al día 2 de enero del año 2008. El bien de inversión se adquiere con fecha 1 de septiembre del 2008.

Conforme a lo establecido en el apartado E) anterior, la sociedad adquirente tendrá obligación de regularizar la tributación de los pagos anticipados producidos antes de la escritura pública de ampliación de capital dado que la entrega del bien de inversión se ha producido en un período posterior al elemento que conforma la apertura del requisito temporal de tres años que permitió que no se devengase el IGIC por los pagos anticipados: la escritura pública de constitución. La cuestión que debe analizarse es respecto a los pagos anticipados realizados en el período entre la escritura pública de ampliación de capital y la finalización del plazo de tres años de la escritura pública de constitución. Si la sociedad adquirente no ha comunicado a la sociedad transmitente la formalización de la escritura pública de ampliación de capital, los pagos anticipados que se produzcan en el período de tres años desde la escritura pública de constitución se referirán a esta última, de tal manera que como la entrega se produjo en un período posterior al plazo de tres año/s desde la escritura pública de constitución, debe regularizarse la totalidad de tales pagos anticipados, aunque se hayan producido con posterioridad a la formalización de la escritura pública de ampliación de capital. Caso contrario, es decir que la sociedad adquirente haya comunicado a la sociedad transmitente la existencia de la escritura pública de ampliación de capital, los pagos anticipados efectuados con posterioridad a tal comunicación podrían estar exentos dado que la entrega del bien de inversión se ha producido en un plazo de tres años desde la formalización de la escritura pública de ampliación de capital.

En definitiva es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

- Los pagos anticipados producidos con anterioridad a la escritura pública de ampliación de capital en ningún caso podrá beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, aún en el supuesto de que la entrega del bien de inversión pudiese estar exenta.

- Los pagos anticipados realizados dentro del plazo de tres años desde la fecha de la escritura pública de constitución o de ampliación de capital podrán beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, siempre y cuando la entrega del bien de inversión se encuentre exenta y se produzca dentro del mismo período de tres años en que se abonaron los pagos anticipados. En caso contrario deberá regularizarse la tributación de los pagos anticipados.

- No cabe rectificar la repercusión del IGIC como consecuencia de pagos anticipados o de la entrega de un bien de inversión se ha producido la repercusión en factura.

- El valor de la declaración a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 19/1994 únicamente tiene efecto respecto a la escritura pública de constitución o de ampliación de capital a que se refiera, sin que pueda ampliarse a otras escrituras públicas de ampliación de capital que puedan existir con posterioridad. Los efectos de las nuevas escrituras públicas de ampliación formalizadas cuando no ha finalizado el período de tres años de la anterior escritura pública de constitución o de ampliación de capital únicamente producirán efecto, en relación a los pagos anticipados, cuando se comunique al transmitente, de tal forma que los pagos anticipados producidos con anterioridad se imputarán a la escritura pública anterior.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance vinculante previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, le comunico para su conocimiento y demás efectos, advirtiendo que la presente consulta no tendrá tales efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un

procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Las Palmas de Gran Canaria, 9 de septiembre de 2005

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván