Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 18.1.a) y f) Ley 20/1991. Art. 20.Uno Ley 20/1991. Art. 23.1 Ley 20/1991.

CUESTIÓN PLANTEADA: La persona física consultante, que no desarrolla actividad empresarial o profesional, permutó el día 1 de diciembre de 2006, mediante escritura pública, un solar a una promotora a cambio de una vivienda que será objeto de entrega en el año 2008. Se consulta sobre la tributación respecto al IGIC de la futura entrega de la vivienda y el momento del devengo de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: En la operación de permuta en la que una persona física que no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC transmite un solar a una promotora a cambio de la futura entrega de una vivienda supone un doble devengo del IGIC, a saber:

- Un devengo anticipado que se produjo en el momento de la transmisión del solar, dado que esta transmisión implica un pago anticipado a la promotora por la futura entrega de la vivienda.

Este pago anticipado supuso la obligación de repercutir el IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100 por parte de la promotora a través de la emisión de la correspondiente factura cuyo destinatario sería la persona física permutante. La base imponible será el valor que las partes han dado al solar.

- El devengo del IGIC en el momento de la entrega de la vivienda por parte de la promotora a la persona física permutante. Dado que la contraprestación es exclusivamente no dineraria (el solar transmitido previamente), la base imponible de esta entrega, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991, será el valor de mercado en el momento del devengo del IGIC de la vivienda entregada.

La percepción de un cobro anticipado únicamente supone una exigibilidad provisional del tributo a cuenta del que definitivamente resulte cuando se efectúe el hecho imponible, que, como ya se ha dicho, implica el devengo del impuesto y la exigibilidad definitiva del mismo. Por ello, si el valor de mercado de la vivienda en el momento del devengo de su entrega es superior al valor dado por las partes al solar transmitido previamente, la promotora estará obligada a repercutir el IGIC correspondiente por la diferencia. Si el valor de mercado de la vivienda en el momento del devengo de su entrega es inferior al valor dado por las partes al solar transmitido previamente, el valor del solar se convierte en base imponible de la operación, dado que no cabe rectificar el IGIC repercutido por un pago anticipado de una operación sujeta y no exenta al IGIC, salvo cuando la operación quede sin efecto como consecuencia de una resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, o el tipo impositivo aplicado sea incorrecto.

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 (I.G.I.C.), 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 persona física consultante, que no desarrolla actividad empresarial o profesional, entregó el día 1 de diciembre de 2006, mediante escritura pública, un solar a una promotora a cambio de una vivienda que será objeto de entrega en el año 2008. Se consulta sobre la tributación respecto al IGIC de la futura entrega de la vivienda y el momento del devengo de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales.

SEGUNDO.- Debe advertirse previamente que esta Dirección General de Tributos únicamente es competente, respecto a la consulta planteada, para resolver las cuestiones relativas al IGIC, por lo que la consulta respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales debe dirigirse a la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos (Ministerio de Economía y Hacienda), c/Alcalá nº 5, 28014 Madrid.

TERCERO.- El artículo 18.1.a) de la Ley 20/1991, regulador del devengo del IGIC en las entregas de bienes, señala que:

"1. *Se devengará el Impuesto en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios:*

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

Conforme con todo ello, la entrega de la vivienda por parte de la promotora supondrá el devengo del IGIC en el momento del otorgamiento de la escritura pública, es decir en el año 2008. No obstante, debe tenerse en cuenta que la contraprestación de esta vivienda es el solar entregado por parte de la persona física consultante.

El artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991 expresa que:

"*f) En las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."*

Este Centro Directivo ya ha tenido oportunidad de expresar que los términos "*pagos anticipados*" e "*importes efectivamente percibidos*" utilizados en el texto del artículo citado son aplicables no sólo cuando se traten de pagos anticipados en metálico sino también cuando se traten de pagos no metálicos.

La entrega del solar por parte de la persona física consultante (con independencia de la tributación de la transmisión de ésta a la promotora en cuyo análisis no vamos a entrar, entre otras cuestiones porque se trata de un hecho imponible cuyo

plazo de declaración ha finalizado) supone, por tanto, un pago anticipado de la futura entrega por parte de la promotora de una vivienda. Este pago anticipado implica el devengo del IGIC "*por el importe efectivamente percibido*" y este no puede otra cosa respecto a un pago no dinerario que el valor que las partes habrán dado al solar. El devengo del IGIC, en este caso, supuso la obligación de repercutir el tributo, al tipo general del 5 por 100, por parte de la promotora sobre una base imponible que será el valor que las partes dieron al solar, y la obligación de la persona física que ha entregado el solar de soportar la repercusión, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.1 de la Ley 20/1991 que presenta el siguiente tenor:

"*Uno. La repercusión del Impuesto se ajustará a los siguientes requisitos:*

1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.(…)"

A continuación debemos examinar la consecuencia de la entrega, en el año 2008, de la vivienda de la promotora a la persona física consultante.

Como se ha expresado anteriormente, ello implica el devengo del IGIC consecuencia de la entrega de la vivienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1.a) de la Ley 20/1991.

La base imponible de esta entrega será la prevista en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991, que presenta la siguiente redacción:

"*1. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes. (…)*"

Por tanto, habrá que establecer el valor de mercado de la vivienda en el momento de su entrega. Si el valor de mercado de la vivienda es superior al valor dado al solar entregado como pago anticipado, la promotora tendrá la obligación de repercutir el IGIC correspondiente por la diferencia de valor. En el caso hipotético de que el valor de mercado de la vivienda fuese inferior, no cabe minoración alguna de repercusión que en su día debió efectuarse como consecuencia del pago anticipado que supuso la transmisión del solar, dado que no es posible rectificar el IGIC devengado por un pago anticipado de una operación sujeta y no exenta al IGIC, salvo cuando la operación quede sin efecto como consecuencia de una resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, o el tipo impositivo aplicado sea incorrecto.

En definitiva es criterio de vinculante de esta Dirección General de Tributos que en la operación de permuta en la que una persona física que no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC transmite un solar a una promotora a cambio de la futura entrega de una vivienda supone un doble devengo del IGIC, a saber:

- Un devengo anticipado que se produjo en el momento de la transmisión del solar, dado que esta transmisión implica un pago anticipado a la promotora por la futura entrega de la vivienda.

Este pago anticipado supuso la obligación de repercutir el IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100 por parte de la promotora a través de la emisión de la correspondiente factura cuyo destinatario sería la persona física permutante. La base imponible será el valor que las partes han dado al solar.

- El devengo del IGIC en el momento de la entrega de la vivienda por parte de la promotora a la persona física permutante. Dado que la contraprestación es exclusivamente no dineraria (el solar transmitido previamente), la base imponible de esta entrega, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991, será el valor de mercado en el momento del devengo del IGIC de la vivienda entregada.

La percepción de un cobro anticipado únicamente supone una exigibilidad provisional del tributo a cuenta del que definitivamente resulte cuando se efectúe el hecho imponible, que, como ya se ha dicho, implica el devengo del impuesto y la exigibilidad definitiva del mismo. Por ello, si el valor de mercado de la vivienda en el momento del devengo de su entrega es superior al valor dado por las partes al solar transmitido previamente, la promotora estará obligada a repercutir el IGIC correspondiente por la diferencia. Si el valor de mercado de la vivienda en el momento del devengo de su entrega es inferior al valor dado por las partes al solar transmitido previamente, el valor del solar se convierte en base imponible de la operación, dado que no cabe rectificar el IGIC repercutido por un pago anticipado de una operación sujeta y no exenta al IGIC, salvo cuando la operación quede sin efecto como consecuencia de una resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, o el tipo impositivo aplicado sea incorrecto.

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 al 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, 16 de marzo de 2007
El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván