PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 18.1 a) y f) Ley 20/1991 Art. 20.Uno.1), 2) y 4) Ley 20/1991 Art. 23.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante manifiesta que era propietario de un solar sito en el municipio de La Laguna. El 19 de abril de 2002, permutó en documento privado ese solar por una obra futura; y, posteriormente, el 20 de julio de 2004 elevó ante notario ese documento a público. Como contraprestación a la cesión del solar, el otro permutante, una entidad jurídica, se obligó a entregar a la persona física consultante siete viviendas y siete plazas de garaje.

Con base en todo ello consulta, primero, ¿cuándo se devenga el IGIC por la entrega por parte del promotor de las siete viviendas y siete plazas de garaje? Y segundo, si hasta la fecha de esta consulta no se ha repercutido IGIC alguno por la entrega futura de las edificaciones citadas ¿tiene obligación de soportar el IGIC en el momento de la entrega de las viviendas y los garajes, teniendo en cuenta que la permuta se produjo el día 20 de julio de 2004?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Que con ocasión de la entrega de un solar a una promotora a cambio de la futura entrega de varias viviendas y garajes, se produce el devengo del Impuesto en el momento de la transmisión del solar, al constituir esta transmisión un pago anticipado por la futura entrega de los inmuebles. Este pago anticipado origina que por parte de la promotora deba repercutirse el IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100 a la persona física permutante del solar, y también que tenga que emitir la correspondiente factura cuyo destinatario ha de ser la persona permutante. La base imponible de esta operación será el valor que las partes hayan dado al solar.

Segundo.- Que dado que en el presente caso ha transcurrido más de un año desde la fecha de la transmisión del solar, la entidad promotora de las viviendas y garajes ha perdido el derecho a la repercusión de la cuota de IGIC correspondiente a esta operación.

Tercero.- Que la entrega de las viviendas y garajes por la entidad promotora a la persona física permutante origina también el devengo del IGIC. La base imponible de esta operación de entrega de bienes, según el artículo 23.1 de la Ley 20/1991, es el valor de mercado de las viviendas y garajes entregados en el momento del devengo, minorado en la cuantía del pago anticipado devengado con anterioridad en el momento de la transmisión del solar, con independencia de que sobre este importe se haya repercutido o no el IGIC, y sin que el importe resultante resulte negativo.

Cuarto.- Que como quiera que en el pago anticipado del solar el devengo del IGIC se ha producido con anterioridad a la realización del hecho imponible de la entrega de las viviendas y los garajes, rompiendo abiertamente el concepto del devengo presente en el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal»), es necesario puntualizar que si el valor de mercado de las viviendas y

garajes en el momento del devengo de su entrega es superior al valor dado por las partes al solar transmitido previamente, la promotora está obligada a repercutir el IGIC correspondiente por la diferencia. Si el valor de mercado de las viviendas y garajes 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, en este caso, no es posible rectificar el IGIC repercutido por un pago anticipado de una operación sujeta y no exenta al IGIC, salvo cuando la operación quede sin efecto por una resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, o el tipo impositivo aplicado sea incorrecto.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

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 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 Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante manifiesta que era propietario de un solar sito en el municipio de La Laguna. El 19 de abril de 2002, permutó en documento privado ese solar por una obra futura; y, posteriormente, el 20 de julio de 2004 elevó ante notario ese documento a público. Como contraprestación a la cesión del solar, el otro permutante, una entidad jurídica, se obligó a entregar a don Elías Hernández siete viviendas y siete plazas de garaje.

Con base en todo consulta, primero, ¿cuándo se devenga el IGIC por la entrega por parte del promotor de las siete viviendas y siete plazas de garaje? Y segundo, si hasta la fecha de esta consulta no se ha repercutido IGIC alguno por la entrega futura de las edificaciones citadas ¿tiene obligación de soportar el IGIC en el momento de la entrega de las viviendas y los garajes, teniendo en cuenta que la permuta se produjo el día 20 de julio de 2004?

SEGUNDO.- Una primera consideración ha de ser tenida en cuenta, y por ello ha de ser expuesta en primer lugar. Y es que esta Dirección General de Tributos tiene únicamente competencia para contestar las cuestiones planteadas en relación con el IGIC, no las que afectan al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales, las cuales, según se desprende del artículo 47.2 a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que regula las Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, han de plantearse ante la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos, del Ministerio de Economía y Hacienda, que es el órgano competente para resolver las consultas relativas a este último impuesto.

TERCERO.- Para comenzar, ha de señalarse que el artículo 18.1.a) de la Ley 20/1991 establece:

"1. *Se devengará el Impuesto en las entregas de bienes* (…)*:*

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 ".

No hace falta insistir, a la luz de este precepto, que la entrega de las viviendas y plazas de garaje por parte de la promotora de la edificación determina el devengo del IGIC en el momento de la puesta a disposición de estos bienes. Lo cual –en la generalidad de los casos- ocurrirá cuando se otorgue la escritura pública, que, según se desprende del escrito presentado, aún no ha sido formalizada en la fecha de la consulta.

No obstante, debe tenerse en cuenta que el artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991 dispone que:

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

"*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.*"

Ya esta Dirección General ha tenido oportunidad de señalar que las expresiones "*pagos anticipados*" e "*importes efectivamente percibidos*" de este artículo 18.1 f) de la Ley 20/1991 se refieren no sólo a los pagos anticipados en metálico sino también a los que son en especie. En el contrato de permuta a que se refiere la consulta, la entrega del solar por parte de la persona física consultante constituye, en efecto, una contraprestación en especie de la futura entrega por parte de la promotora de las viviendas y garajes. Y, por tanto, su naturaleza es la de un pago anticipado, que origina, de acuerdo con el artículo 18.1 f) de la Ley 20/1991, el devengo del IGIC "*por el importe efectivamente percibido*", cuya cuantía viene fijada por el valor que las partes hayan dado al solar.

Problema distinto es la fecha del devengo de este pago anticipado inherente a la entrega del solar. El artículo 1.227 del Código Civil dispone que la fecha de un documento privado sólo contará respecto a terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio, circunstancias, que, según se desprende del escrito de la consulta, no se dan en este caso. Por ello, para determinar el devengo de esta operación, hay que estar, de acuerdo con el artículo 1.218 del Código Civil, a la fecha escritura pública, la cual, según dispone el artículo 1.462 del mismo Código Civil, equivale a la entrega del solar objeto del contrato, si de la propia escritura –y esto no ocurre en el supuesto de la presente consulta- no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

Por lo demás, debe precisarse que el devengo del IGIC en esta operación de pago anticipado determina que la promotora tenga que repercutir, sobre el valor que hayan dado al solar, el 5 por 100 del Impuesto a la persona que lo ha permutado por la futura entrega de las viviendas y garajes, al ser el valor del solar la base imponible de esta operación. Así se desprende del artículo 20.Uno.1 de la Ley 20/1991 cuando dispone:

"*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.(...)"

Igualmente, el apartado 2 del número Uno de este mismo artículo establece que "*la repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente*", añadiendo el apartado 4 que "*se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo*".

Siendo esto así, y dado que el promotor, según se desprende del escrito de la consulta, no emitió ninguna factura con ocasión del devengo de este pago anticipado, y como quiera que ha transcurrido más de un año desde la fecha del devengo de la operación, hay que entender que el promotor de las viviendas y plazas de garaje ha perdido el derecho a la repercusión de la cuota de IGIC correspondiente al referido pago anticipado por la entrega del solar.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

Una segunda cuestión que plantea la consulta formulada es la de la futura entrega de las viviendas y garajes por la promotora a la persona física consultante. Ya se ha indicado en líneas anteriores que esta entrega por la promotora determina el devengo del IGIC [artículo 18.1.a) de la Ley 20/1991], como consecuencia de la realización del hecho imponible de la entrega de bienes establecido en el artículo 4.1 de la misma Ley 20/1991. Pues bien, es necesario añadir que la base imponible de esta operación aparece regulada en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991, que establece que "e*n 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. (...)*". Para fijar esta base imponible, tendrá que determinarse el valor de mercado de las viviendas y garajes en el momento de su entrega. Si este valor fuese 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. Si, por el contrario, el valor de mercado de los inmuebles fuese inferior, en este caso no es posible minorar en ningún importe la repercusión que en su día debió efectuarse como consecuencia del pago anticipado que supuso la transmisión del solar, ya que no es posible rectificar el IGIC devengado por un pago anticipado de una operación sujeta y no exenta al IGIC, salvo –que no es el caso- cuando la operación quede sin efecto por una resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, o cuando el tipo de gravamen aplicado hubiese sido incorrecto.

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

Primero.- Que con ocasión de la entrega de un solar a una promotora a cambio de la futura entrega de varias viviendas y garajes, se produce el devengo del Impuesto en el momento de la transmisión del solar, al constituir esta transmisión un pago anticipado por la futura entrega de los inmuebles. Este pago anticipado origina que por parte de la promotora deba repercutirse el IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100 a la persona física permutante del solar, y también que tenga que emitir la correspondiente factura cuyo destinatario ha de ser la persona permutante. La base imponible de esta operación será el valor que las partes hayan dado al solar.

Segundo.- Que dado que en el presente caso ha transcurrido más de un año desde la fecha de la transmisión del solar, la entidad promotora de las viviendas y garajes ha perdido el derecho a la repercusión de la cuota de IGIC correspondiente a esta operación

Tercero.- Que la entrega de las viviendas y garajes por la entidad promotora a la persona física permutante origina también el devengo del IGIC. La base imponible de esta operación de entrega de bienes, según el artículo 23.1 de la Ley 20/1991, es el valor de mercado de las viviendas y garajes entregados en el momento del devengo, minorado en la cuantía del pago anticipado devengado con anterioridad en el momento de la transmisión del solar, con independencia de que sobre este importe se haya repercutido o no el IGIC, y sin que el importe resultante resulte negativo.

Cuarto.- Que como quiera que en el pago anticipado del solar el devengo del IGIC se ha producido con anterioridad a la realización del hecho imponible de la entrega de las viviendas y los garajes, rompiendo abiertamente el concepto del devengo presente en el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal»), es necesario puntualizar que si el valor de mercado de las viviendas y garajes en el

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

momento del devengo de su entrega es superior al valor dado por las partes al solar transmitido previamente, la promotora está obligada a repercutir el IGIC correspondiente por la diferencia. Si el valor de mercado de las viviendas y garajes 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, en este caso, no es posible rectificar el IGIC repercutido por un pago anticipado de una operación sujeta y no exenta al IGIC, salvo cuando la operación quede sin efecto por una resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, o el tipo impositivo aplicado sea incorrecto.

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, 24 de noviembre de 2008

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife