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: El consultante, mediante escritura pública de fecha 4 de diciembre de 2000, permutó la entrega de un bien inmueble (casa terrera) a favor de una entidad mercantil dedicada a la promoción y construcción de viviendas a cambio de una futura entrega de un local, una vivienda y dos garajes.

Dichos bienes estaban valorados en 270.739,99 € y la permuta entre ambos en 215.747,38 €, contrayendo el consultante una deuda de 54.992,61 € para abonar en el momento de la firma de la escritura de adjudicación de los bienes.

En dicha operación la entidad mercantil promotora no repercutió al consultante el IGIC e igualmente tampoco le expidió la correspondiente factura.

Durante el año 2006, la promotora va a proceder a entregar los inmuebles objeto de la permuta celebrada al favor del consultante y se consulta:

1º.- Si en dicho acto puede repercutir el IGIC devengado en el año 2000 o expedir factura en el ejercicio 2006 del IGIC devengado en el 2000 y que corresponde a la base de 215.747,38 €.

2º.- Que requisito debe reunir la factura correspondiente al pago que se efectúa de 54.922,61 €, por el importe pendiente.

CONTESTACIÓN: En la operación formalizada en escritura pública de permuta el día 4 de diciembre del año 2000, en la que una persona física hace entrega de un bien inmueble (casa terrera) a una sociedad mercantil promotora a cambio de la futura entrega de varias fincas urbanas de nueva construcción, debiendo abonar la persona física a la sociedad mercantil promotora una cantidad en metálico en el momento de la formalización de la escritura pública de adjudicación de las fincas urbanas en el año 2006, supone un doble devengo del IGIC, a saber:

- Un devengo anticipado que se produjo el día 4 de diciembre del año 2000, dado que la entrega de la casa terrera implica un pago anticipado a la sociedad mercantil promotora por la futura entrega de las fincas urbanas. El importe del pago anticipado será el valor que las partes han dado a la casa terrera, es decir 215.747,38 €.

Este pago anticipado supuso la obligación de repercutir el IGIC por parte de la sociedad mercantil promotora a través de la emisión de la correspondiente factura cuyo destinatario sería la persona física permutante. La no emisión de la factura en el plazo de un año a contar desde el día 4 de diciembre de 2000 supone la pérdida del derecho a la

repercusión, con independencia de la obligación que tendría la sociedad mercantil promotora de declarar el IGIC devengado en la correspondiente autoliquidación.

- El devengo del IGIC en el momento de la entrega de las fincas urbanas por parte de la sociedad mercantil promotora a la persona física permutante. La base imponible de esta entrega, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991, será el mayor valor de los siguientes importes con reducción del valor que las partes han dado a la casa terrera entregada:

a) El valor de mercado en el momento del devengo del IGIC de las fincas urbanas entregadas.

b) El valor de mercado de la casa terrera en el momento de su entrega, es decir el día 4 de diciembre de 2000. A este valor se le adicionará la parte dineraria de la contraprestación.

Este devengo supone la obligación de repercutir el IGIC correspondiente mediante factura cuyo destinatario será la persona física. En la factura deberá hacerse constar expresamente la base imponible de la entrega de las fincas urbanas que será el mayor valor de los importes expresados anteriormente con adición de la parte dineraria de la contraprestación y con la reducción del importe del pago anticipado efectuado.

El documento notarial de adjudicación de las fincas urbanas no puede tener la consideración de factura. La factura a emitir por la sociedad mercantil promotora tendrá que contener todos los datos y requisitos previstos en el artículo 6.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Las controversias en materia de repercusión del IGIC tienen naturaleza tributaria a efectos de la interposición de las correspondientes reclamaciones en vía económico-administrativa en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización de la repercusión motivo de la reclamación.

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.- El consultante, mediante escritura pública de fecha 4 de diciembre de 2000, permutó la entrega de un bien inmueble (casa terrera) a favor de una entidad mercantil dedicada a la promoción y construcción de viviendas a cambio de una futura entrega de un local, una vivienda y dos garajes.

Dichos bienes estaban valorados en 270.739,99 € y la permuta entre ambos en 215.747,38 €, contrayendo el consultante una deuda de 54.992,61 € para abonar en el momento de la firma de la escritura de adjudicación de los bienes.

En dicha operación la entidad mercantil promotora no repercutió al consultante el IGIC e igualmente tampoco le expidió la correspondiente factura.

Durante el año 2006, la promotora va a proceder a entregar los inmuebles objeto de la permuta celebrada al favor del consultante y se consulta:

1º.- Si en dicho acto puede repercutir el IGIC devengado en el año 2000 o expedir factura en el ejercicio 2006 del IGIC devengado en el 2000 y que corresponde a la base de 215.747,38 €.

2º.- Que requisito debe reunir la factura correspondiente al pago que se efectúa de 54.922,61 €, por el importe pendiente.

SEGUNDO.- El artículo 1446 del Código Civil expresa que "*Si el precio de la venta consistiera parte en dinero y parte en otra cosa, se calificará el contrato por la intención manifiesta de los contratantes. No constando ésta, se tendrá por permuta, si el valor de la cosa dada en parte del precio excede del dinero o su equivalente; y por venta en caso contrario*".

En el supuesto planteado estamos ante una permuta dado que la parte de la contraprestación no dineraria supera en su importe a la parte dineraria, entendiéndose la entrega de la cosa vendida, según lo dispuesto en el artículo 1462 del Código Civil aplicable a la permuta en virtud del artículo 1541 del mismo Código, "… *cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujera claramente lo contrario.*"

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 del local, la vivienda y las plazas de garajes por parte de la entidad mercantil promotora supondrá el devengo del IGIC en el momento del otorgamiento de la escritura pública, es decir en el año 2006. No obstante, debe tenerse en cuenta que la contraprestación de estos bienes inmuebles tienen un doble componente, uno no dinerario consistente en una casa terrera entregada previamente por el adquirente el día 4 de diciembre de 2000 y un componente dinerario

que se abonará en el momento del otorgamiento de la escritura pública de adjudicación de los citados bienes inmuebles. Ello supone que de la entrega del local, la vivienda y las plazas de garajes por parte de la entidad mercantil promotora deriven dos devengos del IGIC.

En efecto, 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, como muy bien se ha expuesto en el texto de la consulta, que los términos "*pagos anticipados*" e "*importes efectivamente percibidos*" utilizados en el texto del artículo citado son aplicables no sólo cuando se trate de pagos anticipados en metálico sino también cuando se trate de pagos no metálicos.

La entrega de la casa terrera por parte de la persona física consultante (con independencia de la tributación de la transmisión de ésta a la entidad mercantil 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 entidad mercantil promotora de un local, una vivienda y dos plazas de garajes. Este pago anticipado implica el devengo del IGIC "*por el importe efectivamente percibido*" y este no puede otra cosa que el valor que las partes han dado a la casa terrera, es decir 215.747,38 €. El devengo del IGIC, en este caso, supone la obligación de repercutir el tributo por parte de la sociedad mercantil promotora y la obligación de la persona física que ha entregado la casa terrera 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. (…)"

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.2 y 3 de la Ley 20/1991, la repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo y al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo.

El artículo 3.2 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales, vigente en el momento del pago anticipado no metálico, establece la obligación de expedir y entregar factura por los pagos anteriores a la realización de la operación.

Aún existiendo la obligación de repercutir por parte de la sociedad mercantil promotora, no se emitió factura con la repercusión correspondiente, con lo que se debe analizar a continuación la consecuencia de todo ello; y antes de entrar en el análisis citado, resulta conveniente efectuar una aclaración.

Señala expresamente el texto de la consulta que "*En dicha operación la empresa promotora no repercutió al propietario permutante el IGIC en la Escritura Pública de Permuta e igualmente tampoco le expidió la correspondiente factura*". La repercusión del IGIC necesariamente debe efectuarse mediante factura, tal y como se ha expresado anteriormente conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.2 de la Ley 20/1991, y una

escritura pública no puede cumplir la condición de factura porque, entre otras cosas, no contiene todos los datos que debe comprender una factura, como por ejemplo su número. Hay que tener en cuenta que únicamente tiene la consideración de factura aquel documento que contenga todos los datos que exija la regulación de la obligación de facturación. En definitiva, que un documento notarial que contenga la transmisión de un bien inmueble manifieste la repercusión del IGIC sin que exista la emisión de una factura con la repercusión expresa de dicho tributo en tal factura, no tiene ninguna validez a efectos del IGIC, entendiéndose que no ha existido repercusión.

Realizada la aclaración entraremos en el análisis mencionado de la consecuencia de la no emisión de la factura. El artículo 20.Uno.4 de la Ley 20/1991 expresa que se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha de devengo. Esta pérdida del derecho a la repercusión será cuando no se haya expedido factura, que es el caso planteado en el texto de la consulta, o cuando habiéndose expedido factura no se haya repercutido en la misma cuota alguna del IGIC, con una matización cuando el destinatario de la operación no tiene la consideración de empresario o profesional, dado que si se ha emitido factura sin repercusión alguna del IGIC, no cabe rectificar la repercusión con posterioridad a dicha emisión aunque no haya transcurrido un año desde el devengo, salvo que sea consecuencia de una elevación legal de los tipos impositivos en que la rectificación debe efectuarse en el plazo de un mes desde la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente, conforme a lo dispuesto en el artículo 20. Dos.2 y 3 de la Ley 20/1991.

A continuación debemos examinar la consecuencia del otorgamiento, en el año 2006, en escritura pública de la adjudicación a la persona física del local, vivienda y plazas de garajes.

Como se ha expresado anteriormente, ello implica el devengo del IGIC consecuencia de la entrega de tales bienes inmuebles, con obligación de emisión de la factura por parte de la sociedad mercantil promotora y repercusión del IGIC correspondiente. Para el cálculo de la base imponible de dicha entrega habrá que acudir a lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas especiales de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios. El número 1 del citado artículo expresa que:

"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.

No obstante, si la contraprestación consiste parcialmente en dinero se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuera superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior."

Conforme a este precepto, la base imponible de la entrega del local, la vivienda y las plazas de garajes será el valor mayor de los dos importes siguientes, disminuido en el importe del pago anticipado:

- El valor de mercado del local, la vivienda y las plazas de garajes en el momento de la entrega de tales bienes. Hay que tener en cuenta que el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, expresa lo siguiente en relación al devengo:

"*1. El devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.*

La fecha del devengo determina las circunstancias relevante para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa."

- La suma del valor de mercado de la casa terrera entregada por la persona física consultante y el importe de la contraprestación monetaria. El valor de mercado de la casa terrera será en el momento de su entrega, es decir el día 4 de diciembre de 2000, que supuso el devengo del IGIC por pago anticipado.

Por tanto la base imponible será el valor mayor de los dos importes citados descontado el importe del pago anticipado.

Las controversias en materia de repercusión del IGIC tienen naturaleza tributaria a efectos de la interposición de las correspondientes reclamaciones en vía económico-administrativa, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 20.Uno.6 de la Ley 20/1991 y 227.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa será de un mes a contar desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización de la repercusión motivo de la reclamación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 235.1 de la Ley 58/2003. Conforme a lo dispuesto en la Disposición Adicional Décima.Cuatro de la Ley 20/1991, corresponde a los órganos económico-administrativos de la Comunidad Autónoma de Canarias el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas que se presenten relativas a controversias sobre la repercusión del IGIC.

En definitiva es criterio de este Centro Directivo, que en la operación formalizada en escritura pública de permuta el día 4 de diciembre del año 2000, en la que una persona física hace entrega de un bien inmueble (casa terrera) a una sociedad mercantil promotora a cambio de la futura entrega de varias fincas urbanas de nueva construcción, debiendo abonar la persona física a la sociedad mercantil promotora una cantidad en metálico en el momento de la formalización de la escritura pública de adjudicación de las fincas urbanas en el año 2006, supone un doble devengo del IGIC, a saber:

- Un devengo anticipado que se produjo el día 4 de diciembre del año 2000, dado que la entrega de la casa terrera implica un pago anticipado a la sociedad mercantil promotora por la futura entrega de las fincas urbanas. El importe del pago anticipado será el valor que las partes han dado a la casa terrera, es decir 215.747,38 €.

Este pago anticipado supuso la obligación de repercutir el IGIC por parte de la sociedad mercantil promotora a través de la emisión de la correspondiente factura cuyo destinatario sería la persona física permutante. La no emisión de la factura en el plazo de un año a contar desde el día 4 de diciembre de 2000 supone la pérdida del derecho a la repercusión, con independencia de la obligación que tendría la sociedad mercantil promotora de declarar el IGIC devengado en la correspondiente autoliquidación.

- El devengo del IGIC en el momento de la entrega de las fincas urbanas por parte de la sociedad mercantil promotora a la persona física permutante. La base imponible de esta entrega, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991, será el mayor valor de los siguientes importes con reducción del valor que las partes han dado a la casa terrera entregada:

a) El valor de mercado en el momento del devengo del IGIC de las fincas urbanas entregadas.

b) El valor de mercado de la casa terrera en el momento de su entrega, es decir el día 4 de diciembre de 2000. A este valor se le adicionará la parte dineraria de la contraprestación.

Este devengo supone la obligación de repercutir el IGIC correspondiente mediante factura cuyo destinatario será la persona física. En la factura deberá hacerse constar expresamente la base imponible de la entrega de las fincas urbanas que será el mayor valor de los importes expresados anteriormente con adición de la parte dineraria de la contraprestación y con la reducción del importe del pago anticipado efectuado.

El documento notarial de adjudicación de las fincas urbanas no puede tener la consideración de factura. La factura a emitir por la sociedad mercantil promotora tendrá que contener todos los datos y requisitos previstos en el artículo 6.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Las controversias en materia de repercusión del IGIC tienen naturaleza tributaria a efectos de la interposición de las correspondientes reclamaciones en vía económico-administrativa en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización de la repercusión motivo de la reclamación.

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, a 11 de septiembre de 2006
El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván