



## La tributación de las permutas inmobiliarias en el IVA. Especial referencia al cambio de criterio operado por la administración tributaria tras los pronunciamientos de la comisión europea.

**BIB 2011\1228**

**Juan Calvo Vérguez.** Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

El autor agradece expresamente a Miguel Ángel Araque Salmerón (Mazars & Asociados, Abogados y Asesores Fiscales) y a Abel García Rodríguez (AEDAF) las sugerencias, observaciones e información facilitada sobre la materia.

**Publicación:** Quincena Fiscal Aranzadi num. 15/2011 (Estudio).  
Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2011.

- I.- Consideraciones generales
  
- II.- La necesaria delimitación de la operación a efectos del IVA y del ITPyAJD
  
- III.- Criterios generales de sujeción de la operación a efectos del IVA
  
- IV.- Consecuencias tributarias originadas en el instante de la entrega del terreno dentro del IVA
  - 1.- Análisis de la operación desde el punto de vista del promotor
  
  - 2.- Análisis de la operación desde la perspectiva del transmitente del terreno
    - a.- Contingencias fiscales planteadas en el instante de entrega de las edificaciones a la luz del hecho imponible del IVA
  
- V.- La determinación de la base imponible a efectos del IVA. Análisis del cambio de criterio operado por la administración tras los pronunciamientos emitidos por la comisión y la reciente jurisprudencia del TS
  
- VI.- Análisis de aquellas operaciones en las que, con motivo de la entrega del solar, se confiere un aplazamiento de pago, introduciéndose condición resolutoria explícita

---

### I- Consideraciones generales

---

---

Sin lugar a dudas la permuta de terrenos por edificaciones futuras se presenta como un negocio jurídico extraordinariamente frecuente en el ámbito de la promoción inmobiliaria. A través de su realización el promotor inmobiliario obtiene financiación, al concluir con el propietario del solar un negocio que, si bien adolece de flujo monetario, le permite acceder a la disposición del terreno, procediendo a continuación a su transformación en solar (en el supuesto de que aquél no tuviese ya esta condición) y, posteriormente, a su edificación, para finalizar con la enajenación automática de una parte del mismo a cambio del terreno que inicialmente le fue transmitido. Por su parte el propietario que transmite su terreno en los términos anteriormente indicados, en aquellos supuestos en los que no requiera de una liquidez inmediata, resultará igualmente beneficiado de la operación realizada (transmisión-adquisición del terreno articulada a través de una permuta).

Adviértase por tanto que esta clase de operaciones en las que uno de los sujetos intervinientes entrega un solar a una empresa constructora a cambio de parte de la edificación futura que se construya sobre el mismo proporciona ventajas para ambas partes. Especialmente para el promotor inmobiliario, ya que le permite disponer del solar sin desembolso de efectivo y acceder al crédito hipotecario para la construcción. Pero también puede ser interesante para el propietario del solar, que recibe después unas edificaciones que puede destinar a su uso privado o a la venta.

A lo largo del presente trabajo nos proponemos analizar las distintas implicaciones fiscales que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), es decir, siempre y cuando tanto el promotor como el transmitente del terreno resulten ser sujetos pasivos del citado Impuesto, y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) se originan con motivo de la realización de esta operación, tanto para el transmitente del terreno como para el promotor, y no ya sólo en el instante de la entrega del terreno, sino también durante el intervalo de tiempo que va desde dicha entrega al instante de la adquisición de las edificaciones, así como en el momento de la entrega de estas últimas.

Como es sabido el contrato de permuta se define por el art. 1538 del [Código Civil \( LEG 1889, 27\)](#) como aquél en el que cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra. En efecto, cada una de las partes intervinientes en dicho contrato asume una obligación de dar, si bien no se requiere la entrega de la cosa en el instante de su convención. Dicho de otro modo, no se requiere que se entreguen en dicho momento ni la prestación ni la contraprestación. Es suficiente con la prestación del consentimiento, asumiéndose la obligación derivada del mismo de cara a la validez del contrato de permuta.

Tal y como hemos señalado con anterioridad, a través de estas operaciones de permuta de terrenos por edificaciones futuras una de las partes, el transmitente del terreno, se obliga a la entrega del mismo. Y el otro sujeto interviniente, el promotor, queda obligado en el mismo contrato a la entrega de unas edificaciones futuras. Surgen por tanto dos obligaciones de dar a las que seguirán la entrega efectiva de los bienes y su correlativa adquisición.

El objeto de ambas obligaciones queda materializado en bienes inmuebles. En primer lugar, el terreno, entregado en el instante en el que se conviene el negocio, siempre y cuando el mismo haya sido documentado mediante escritura pública. Cabe aludir pues a la existencia de un título (la escritura pública) y de un modo (la llamada traditio), que determinan la plena transmisión del terreno. El terreno ha sido entregado y adquirido en el instante en el que se escritura el contrato de permuta <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Ello es así, además, con independencia de que dicho terreno haya sido o no recalificado o urbanizado, y tanto si existe proyecto como si no.

<sup>1</sup> Ello es así, además, con independencia de que dicho terreno haya sido o no recalificado o urbanizado, y tanto si existe proyecto como si no.

Por lo que respecta al segundo objeto de estas obligaciones, se concreta en la edificación o edificaciones futuras, las cuales todavía no han sido entregadas o recibidas, ya que ni siquiera están construidas. Cabe no obstante la posibilidad de que se den unas condiciones

objetivas que permitan describir estas edificaciones futuras de forma completa y definitiva, no siendo entonces necesario otorgar una nueva escritura posterior en aras de llevar a cabo su transmisión. Nos estamos refiriendo a aquellas situaciones en las que se cuenta con un proyecto aprobado, con las oportunas licencias administrativas, con escritura de propiedad horizontal y, en definitiva, con el conjunto de requisitos de carácter formal que implica toda operación de promoción de edificaciones <sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Lo más normal en estas operaciones será, sin embargo, que el terreno esté aún sin construir, lo que imposibilitará el otorgamiento de la correspondiente escritura.

<sup>2</sup> Lo más normal en estas operaciones será, sin embargo, que el terreno esté aún sin construir, lo que imposibilitará el otorgamiento de la correspondiente escritura.

Pues bien, no disponiéndose en el instante de la transmisión del terreno de la oportuna documentación que permita la identificación de las edificaciones que van a constituir la contraprestación, lo más normal es que la eventual escritura de permuta que se otorgue contenga una mención de carácter meramente genérico respecto del inmueble o inmuebles futuros que vayan a ser entregados al propietario del solar. Y ello sin perjuicio de que este último (el dueño del solar) trate, como es lógico, de evitar que se produzca toda discrecionalidad con motivo de la entrega futura. En la práctica, dada la referida situación, las partes intervinientes suelen limitarse a identificar el inmueble o los inmuebles que vayan a construirse por su superficie <sup>3</sup>.

<sup>3</sup> A lo sumo se incorporan determinadas referencias adicionales, de carácter igualmente genérico, a la calidad de los materiales, a la orientación de la edificación y, tratándose de edificaciones por pisos, a su altura.

<sup>3</sup> A lo sumo se incorporan determinadas referencias adicionales, de carácter igualmente genérico, a la calidad de los materiales, a la orientación de la edificación y, tratándose de edificaciones por pisos, a su altura.

Así las cosas suele ser frecuente que no resulte posible identificar las edificaciones futuras objeto de la obligación de dar asumida por el promotor. De hecho, en la práctica totalidad de los casos la edificación permutada no podrá ser objeto de descripción real. Téngase presente que si bien el terreno ha sido entregado y, en consecuencia, se ha adquirido, respecto de las edificaciones únicamente se asume por parte del promotor una obligación de entrega, de dar en el futuro. Y sólo una vez concluidas aquéllas, esto es, habiendo finalizado las obras, podrá procederse a escriturar la transmisión a favor del transmitente del terreno.

A priori cabría pensar que debe atenderse al momento en el que se conviene la permuta a efectos de proceder a calcular y comparar los valores de mercado de los objetos de las dos obligaciones de dar derivadas del contrato. Ahora bien, tal y como tendremos oportunidad de precisar podría defenderse igualmente la existencia de dos permutas sucesivas dentro de este conjunto de operaciones realizadas con motivo del cambio de terrenos por edificaciones futuras. Una primera tendría lugar cuando se conviene la permuta original, esto es, la del terreno por el derecho a edificaciones futuras. Y, por lo que respecta a la segunda, la misma se originaría con ocasión de la entrega de las edificaciones, una vez finalizada su construcción, al permutarse este derecho a su obtención por los propios inmuebles.

Incluso podría llegar a estimarse que no existe adquisición de las edificaciones futuras en el sentido al que se refiere el art. 15.2 del [Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 640, 801\)](#), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en tanto en cuanto no se escriture la transmisión una vez finalizadas las obras de promoción <sup>4</sup>. Esta última posibilidad es comúnmente conocida como «adquisición cero».

<sup>4</sup> Dispone concretamente el citado art. 15.2 del [TRLIS \(RCL 2004, 640, 801\)](#) que «2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales: Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación. Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios. Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial. Los adquiridos por permuta. Los adquiridos por canje o conversión. Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se

---

aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta Ley».

4 Dispone concretamente el citado art. 15.2 del [TRLIS \( RCL 2004, 640, 801\)](#) que «2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales: Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación. Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios. Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial. Los adquiridos por permuta. Los adquiridos por canje o conversión. Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta Ley».

De cualquier manera conviene no olvidar que la comprobación definitiva de la existencia de una equivalencia de valores entre los bienes intervinientes en la permuta únicamente resultará posible a partir del instante en el que las edificaciones en cuestión adquieran una realidad plena.

## **II- La necesaria delimitación de la operación a efectos del IVA y del ITPyAJD**

Partiendo de la base de que las operaciones de permuta inmobiliaria dan lugar a dos transmisiones de la propiedad (siendo cada una de ellas la contraprestación de la otra), la existencia de esta doble transmisión podría conducir a que cada una de las referidas operaciones quede sujeta a un impuesto diferente, ya se trate de IVA o de la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPyAJD. Así sucedería, por ejemplo, tratándose de una operación en la que un particular permutase un solar por unos bajos de un edificio propiedad de un empresario. La entrega del solar quedaría sujeta a TPO, mientras que la de los bajos tributaría por el IVA.

En consecuencia las entregas de solar a cambio de obra futura constituyen una permuta en la que la entrega del solar quedará sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD en aquellos casos en los que resulte realizada por un particular, constituyendo la transmisión de la edificación futura una operación sujeta a IVA que se devengaría, en principio, cuando se realice la entrega de acuerdo con lo establecido en los arts. 1462 y siguientes del Código Civil, que sería, con carácter general, con el otorgamiento de la escritura pública (arts. 1463 del [Código Civil y 75.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre \[ RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\]](#) , reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Queda claro por tanto que el régimen tributario aplicable a la transmisión de parcelas va a depender de la naturaleza que ostente el transmitente del bien. Si el transmitente es un empresario o profesional y los bienes transmitidos están afectos al desarrollo de su actividad empresarial, dichas transmisiones estarán sujetas a IVA. Por el contrario, si el transmitente no tuviera tal consideración la transmisión estaría sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas conforme a lo dispuesto en el art. 7.1.A del [Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre \( RCL 1993, 2849\)](#) , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD). En cualquier caso debe tenerse en cuenta que la aplicación del IVA es incompatible con la Modalidad de TPO pero no con la de Actos Jurídicos Documentados (AJD). Quiere decirse con ello que, si las operaciones quedan dentro del ámbito del IVA, la escritura que recoja dichas transmisiones estará sujeta a Actos Jurídicos Documentados.

Así, por ejemplo, ¿A qué régimen tributario quedaría sujeta la adquisición realizada por un Ayuntamiento de una parcela de suelo urbano cuando se desconoce si el vendedor actúa como empresario o como particular, dependiendo de lo cual la operación estará sujeta al IVA y a AJD o a TPO? Señala a este respecto la Dirección General de Tributos (DGT) en su [Resolución de 27 de mayo de 2008 \( PROV 2008, 237584\)](#) que, siendo la entidad adquirente un Ayuntamiento (que, como es sabido, es parte de la Administración Pública Territorial), tanto si la operación está sujeta a TPO o a AJD estará exenta del mismo según establece el art. 45.I.A) del RDLeg. 1/1993. Y, por lo que respecta a la tributación de la transmisión de terrenos que realice el Ayuntamiento al particular, formando parte las parcelas del patrimonio municipal de un patrimonio empresarial, la transmisión de las mismas habrá de considerarse

---

efectuada por parte del Ayuntamiento en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al IVA y, por tanto, a AJD.

Téngase presente no obstante que podrían llegar a plantearse supuestos en los que ni siquiera la calificación del contrato como permuta resulte evidente. Así sucedió, por ejemplo, en el caso examinado por la [Sentencia del Tribunal Superior de Justicia \(TSJ\) de Baleares de 5 de marzo de 1996 \(JT 1996, 250\)](#), en el que el propietario de un solar constituía un derecho de superficie para que otro edificase acordando también que, una vez finalizado el plazo por el que se constituyera tal derecho, el propietario del solar se obligaría a permutar el 80,75 por 100 del mismo por el 19,25 por 100 de la edificación futura. Enfrentado ante este negocio concluyó el Tribunal que se trataba simplemente de la permuta de un solar por partes determinadas de una edificación futura, obviándose así la existencia de un derecho de superficie ya que, en el caso concreto, éste aparecía desnaturalizado. Dicho derecho se caracteriza porque, a su finalización, el dueño del suelo adquiere, de manera automática, la propiedad de lo construido, careciendo en consecuencia de razón de ser pactar la permuta.

¿Qué tributación debe recibir la obligación de entregar la obra futura a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados? Como es sabido de conformidad con lo establecido en el art. 2 de la [Ley Hipotecaria \(RCL 1946, 886\)](#) (LH), «En los Registros expresados en el artículo anterior se inscribirán: 1. Los títulos traslativos o declarativos del dominio de los inmuebles o de los derechos reales impuestos sobre los mismos; 2. Los títulos en los que se reconozcan, transmitan, modifiquen o extingan derechos de usufructo, uso, habitación, enfiteusis, hipoteca, censo, servidumbres y otros cualesquiera reales. 3. Los actos y contratos en cuya virtud se adjudiquen a alguno bienes inmuebles o derechos reales, aunque sea con la obligación de transmitirlos a otro o de invertir su importe en objeto determinado. 4. Las resoluciones judiciales en que se declare la incapacidad legal para administrar, la ausencia, el fallecimiento y cualesquiera otras por las que se modifique la capacidad civil de las personas en cuanto a la libre disposición de sus bienes. 5. Los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles, y los subarrendos, cesiones y subrogaciones de los mismos. 6. Los títulos de adquisición de los bienes inmuebles y derechos reales que pertenezcan al Estado o a las Corporaciones Eclesiásticas, con sujeción a o establecido en las leyes y en los reglamentos».

Por su parte el Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria, aprobado mediante [Decreto de 14 de febrero de 1947 \(RCL 1947, 476, 642\)](#), declara en su art. 9 que «no son inscribibles la obligación de constituir, transmitir, modificar o extinguir el dominio o un derecho real sobre cualquier inmueble, o la de celebrar en lo futuro cualquiera de los contratos comprendidos en los artículos anteriores ni, en general, cualesquiera otras obligaciones o derechos personales, sin perjuicio de que en cada uno de estos casos se inscriba la garantía real constituida para asegurar su cumplimiento o se tome anotación cuando proceda, de conformidad con el artículo 42 de la Ley».

Al amparo de lo dispuesto en ambos preceptos parece lógico pensar que la contraprestación en especie recibida, consistente en la obligación de entregar la obra futura, no resulta inscribible en el Registro de la Propiedad, ya que no encaja en ninguno de los supuestos previstos en el art. 2 de la LH. Sencillamente se trata de un acto que no constituye per se una transmisión, ya que no puede transmitirse aquello que no existe. Y es que las viviendas objeto del compromiso aún no han sido construidas. En otras palabras, dicho acto no es título traslativo del dominio, sino que únicamente representa la asunción de una obligación de trasladar el dominio. Y, tal y como establece el art. 9 del RH, la obligación de transmitir el dominio no es inscribible, de manera que la operación no tributaría por el concepto de AJD <sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Véase, en este sentido, la contestación de la [DGT a Consulta de 10 de abril de 2008 \(PROV 2008, 159585\)](#).

<sup>5</sup> Véase, en este sentido, la contestación de la [DGT a Consulta de 10 de abril de 2008 \(PROV 2008, 159585\)](#).

A esta cuestión se refirió asimismo la Sentencia del [TSJ. de Cataluña de 13 de febrero de 2008 \(PROV 2008, 136744\)](#), relativa a la tributación a efectos del Impuesto sobre Actos

---

Jurídicos Documentados (IAJD) de una escritura pública que documentaba la permuta de un solar a cambio de entregar a la actora una cantidad de dinero y una nave industrial a construir. Al hilo de la cuestión relativa al carácter inscribible del acto consistente en la obligación asumida por la otra parte de entregar una nave industrial cuya construcción y entrega habría de realizarse en un plazo máximo establecido desde la obtención de la licencia constructiva, y sobre la base de lo establecido en el art. 31.2 del [RDLeg. 1/1993 \( RCL 1993, 2849\)](#) , la parte actora entendió que la citada escritura contenía dos negocios: uno de naturaleza real e inscribible consistente en la cesión de un solar cuyo pago se realizaba con una cantidad de dinero y la obligación de la entrega futura de una nave; y un segundo negocio consistente en la entrega de la futura nave industrial, de carácter estrictamente obligacional y, por tanto, sin acceso al Registro de la Propiedad.

Pues bien el Tribunal Supremo (TS) tiene declarado a este respecto que el hecho imponible del Impuesto de que se trate no constituye el instrumento en sí, sino la realización de ciertos actos o contratos con eficacia jurídica que resulten inscribibles. Y, dado que el art. 31.2 del TRLITPyAJD refiere las primeras copias de escrituras cuando contengan actos o contratos inscribibles, dicho contrato resultará inscribible en cuanto traslativo del dominio de un inmueble por permuta. Cuestión distinta es que la contraprestación de la nave por la que, en el supuesto de autos analizado por el TSJ. de Cataluña, la recurrente fue sujeta al tributo, se articule como una obligación de entrega. Tal y como precisa el citado Tribunal en dicho pronunciamiento, ello no implica ni que existan dos negocios (sino sólo uno de permuta) ni que el acto no sea inscribible. Dicho de otro modo, el requisito legal no es tanto la inscripción del derecho, sino la del contrato.

### III- Criterios generales de sujeción de la operación a efectos del IVA

Tal y como hemos tenido ocasión de precisar, dentro de las operaciones de permuta pueden diferenciarse dos entregas de bienes. De una parte la del solar, que se encontrará sujeta a IVA si su propietario es sujeto pasivo del Impuesto y aquél se encuentra afecto a sus actividades empresariales o profesionales. En tal caso, además, la operación no estará exenta, ya que lo usual será que se entregue un solar edificable al que no alcanza la exención regulada en el art. 20.Uno.20º de la [Ley 37/1992 \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) . Y, de otra, la entrega de la edificación, que estará siempre sujeta a IVA, ya que quien la efectúa es el promotor, quien ostenta, en todo caso, la condición de sujeto pasivo.

Es preciso advertir que se trata de dos hechos imposables independientes, de manera que la no sujeción o exención de uno de ellos al IVA no afecta a la calificación del otro. Así quedó puesto de manifiesto en la [Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central \(TEAC\) de 21 de julio de 1999 \( JT 1999, 1937\)](#) , al afirmarse que «En la permuta o canje existen dos hechos imposables independientes entre sí, por lo cual la calificación definitiva del suelo es irrelevante en cuanto a la exención o no de las ejecuciones de obras intercambiadas con él».

Una situación distinta se plantearía en el supuesto de que el sujeto que transmite la parcela se reservase parte de la misma. En estos casos parte de la edificación se realiza sobre un terreno que continúa siendo propiedad de su titular originario, quien actuaría como promotor ocasional y empresario, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 5.1.d) de la LIVA<sup>6</sup>. Debido a ello la posterior venta que dicho sujeto realizase tendría la consideración de primera transmisión, hallándose en consecuencia sujeta y no exenta de IVA.

<sup>6</sup> Recuérdese a este respecto que la [Ley 4/2008, de 23 de diciembre \( RCL 2008, 2156 y RCL 2009, 537\)](#) , por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, especificó de manera expresa que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional salvo prueba en contrario. A través de esta especificación se pretendía acoger la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar sin más que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal. A tal efecto el citado apartado uno del art. 5 de la [LIVA \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) pasó a tener la siguiente redacción: «Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo

establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes. d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos, de esta Ley. Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden».

6 Recuérdese a este respecto que la [Ley 4/2008, de 23 de diciembre \( RCL 2008, 2156 y RCL 2009, 537\)](#), por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, especificó de manera expresa que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional salvo prueba en contrario. A través de esta especificación se pretendía acoger la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar sin más que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal. A tal efecto el citado apartado uno del art. 5 de la [LIVA \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) pasó a tener la siguiente redacción: «Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes. d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos, de esta Ley. Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden».

Declara a este respecto la DGT en contestación a [Consulta de 29 de enero de 2008 \( PROV 2008, 64184\)](#), relativa a la tributación a efectos del IVA de una operación de transmisión de suelo no urbanizado efectuada al hilo de su permuta por suelo urbanizado que, tratándose de dichas actuaciones de urbanización y de reparcelación de terrenos realizadas por quienes no tienen previamente a la fecha de su realización la condición de empresarios o profesionales, los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convertirán en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes derivados de la urbanización de dichos terrenos, siempre y cuando la satisfacción de tales costes tenga lugar con la intención de venta, cesión o adjudicación, efectuada por cualquier título, de los terrenos que se urbanizan <sup>7</sup>.

7 Recuérdese a este respecto que se considera que un terreno está urbanizado cuando los servicios de urbanización se han llevado a cabo en el mismo y han sido finalizados, comprendiendo el proceso de urbanización del terreno todas aquellas actuaciones realizadas con la finalidad de dotar a éste de todos los elementos previstos por la legislación urbanística (entre otros, el abastecimiento de agua y el suministro de energía eléctrica), al objeto de servir a la edificación que sobre ellos vaya a existir. En cambio quedan excluidos del concepto de urbanización aquellos estadios previos para llevar a cabo las labores de urbanización, tales como los estudios o los trámites administrativos. Y puede considerarse que un terreno ha sido urbanizado parcialmente, al objeto de estimar su transmisión sujeta al IVA, cuando se hayan abonado los gastos para la ejecución de la infraestructura eléctrica, siempre que los mismos hayan sido realizados con la intención de proceder a su venta, adjudicación o cesión. En definitiva, se considera que un terreno está parcialmente urbanizado cuando, con carácter previo a su transmisión, se hayan efectuado actuaciones y satisfecho gastos con el fin de dotarlo de los elementos previstos por la legislación urbanística con el fin de destinarlo a su venta, adjudicación o cesión posterior.

7 Recuérdese a este respecto que se considera que un terreno está urbanizado cuando los servicios de urbanización se han llevado a cabo en el mismo y han sido finalizados, comprendiendo el proceso de urbanización del terreno todas aquellas actuaciones realizadas con la finalidad de dotar a éste de todos los elementos previstos por la legislación urbanística (entre otros, el abastecimiento de agua y el suministro de energía eléctrica), al objeto de servir a la edificación que sobre ellos vaya a existir. En cambio quedan excluidos del concepto de urbanización aquellos estadios previos para llevar a cabo las labores de urbanización, tales como los estudios o los trámites administrativos. Y puede considerarse que un terreno ha sido urbanizado parcialmente, al objeto de estimar su transmisión sujeta al IVA, cuando se hayan abonado los gastos para la ejecución de la infraestructura eléctrica, siempre que los mismos hayan sido realizados con la intención de proceder a su venta, adjudicación o cesión. En definitiva, se considera que un terreno está parcialmente urbanizado cuando, con carácter previo a su transmisión, se hayan efectuado actuaciones y satisfecho gastos con el fin de dotarlo de los elementos previstos por la legislación urbanística con el fin de destinarlo a su venta, adjudicación o cesión posterior.

Igualmente en su contestación a [Consulta de 8 de julio de 2008 \( JT 2008, 1085\)](#) , y al hilo de una operación de permuta celebrada entre una orden religiosa y una entidad mercantil que tenía la consideración de centro concertado, analizó la DGT la cuestión relativa a la delimitación de la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA. ¿Cabe estimar que dicha orden religiosa constituye el sujeto pasivo del IVA? En opinión de la DGT así es, siempre y cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, ya sea esta de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios y asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Ahora bien, en la medida en que la citada orden religiosa no tenga naturaleza mercantil y no reciba ninguna contraprestación por los servicios que presta, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo y, por tanto, no podría deducir cuota alguna soportada por dicho Impuesto, actuando únicamente como un consumidor final respecto del mismo <sup>8</sup>.

<sup>8</sup> En este sentido precisa la DGT en la citada [Contestación a Consulta de 8 de julio de 2008 \( JT 2008, 1085\)](#) que «no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma. Asimismo, tampoco puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso». En el supuesto planteado la entidad consultante parecía tener la consideración de empresario o profesional respecto de las actividades descritas, ya que procedía a la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

<sup>8</sup> En este sentido precisa la DGT en la citada [Contestación a Consulta de 8 de julio de 2008 \( JT 2008, 1085\)](#) que «no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma. Asimismo, tampoco puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso». En el supuesto planteado la entidad consultante parecía tener la consideración de empresario o profesional respecto de las actividades descritas, ya que procedía a la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Refiriéndose al régimen de tributación aplicable a la operación de permuta concluyó la DGT en dicha Resolución que la entrega de un antiguo colegio (con vivienda y capilla) efectuada por la orden religiosa constituía una operación sujeta a IVA pero exenta, no siendo posible aplicar a esta operación la denominada exención técnica que regula el art. 20.º de la Ley 37/1992, ya que este supuesto de exención deja de aplicarse cuando concurre con la exención que establece el artículo 20.º de la Ley, relativa a segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación <sup>9</sup>.

<sup>9</sup> Cuestión distinta es que quepa renuncia a la exención siempre que se cumplan los requisitos del art. 20.º apartado dos de la [LIVA \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) y, en particular, que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

<sup>9</sup> Cuestión distinta es que quepa renuncia a la exención siempre que se cumplan los requisitos del art. 20.º apartado dos de la [LIVA \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) y, en particular, que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Por otra parte la entrega de un edificio de nueva construcción, con la vivienda y capilla, cuando se realice por el promotor de la misma, estará sujeta y no exenta de IVA, en los términos previstos en el citado art. 20, apartado uno, número 22º, de la Ley 37/1992. Y en el supuesto de que la entidad estuviese inscrita en el Registro de Entidades Religiosas y cumpliera con los requisitos establecidos en la [Ley 49/2002, de 23 de diciembre \( RCL 2002,](#)

[3014](#)), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tendría derecho a la exención prevista en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados siempre que los bienes adquiridos se destinasen a actividades religiosas y asistenciales, tributando en otro caso por el citado Impuesto.

Retornando a la cuestión principal, ha de estimarse que existe primera entrega en las permutas de solares por edificación futura, ya que el objeto del negocio está constituido por el inmueble terminado. Y ello con independencia de que la operación se concierte mientras aquél se encuentra en construcción y al margen de que, como veremos a continuación, el devengo se produzca con la entrega del solar, que constituye un pago anticipado de la transmisión de la futura edificación. Así lo estimó la DGT en su Resolución de 12 de noviembre de 1993 al señalar que «La entrega que la consultante realiza del local comercial recibido del promotor en la permuta tiene por objeto el edificio terminado, aun cuando la operación se convenga estando éste aún en fase de construcción. Por tanto dicha transmisión -se está refiriendo el citado Centro Directivo a la ulterior que se realiza tras la permuta- tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones, estando, por consiguiente, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que el consultante renuncie a la aplicación de dicha exención».

Con posterioridad el TEAC, a través de su [Resolución de 13 de junio de 2007 \( PROV 2007, 328684\)](#), volvió a poner de manifiesto que en estos supuestos de permutas de terrenos por edificaciones futuras adquiere la consideración de primera entrega la efectuada por el que recibe los terrenos y se compromete a entregar las edificaciones, de manera tal que la posterior entrega habría de calificarse como segunda entrega.

Por otra parte, existiendo dos entregas de bienes el devengo en esta clase de operaciones podría suscitar problemas en aquellos casos en los que uno de los bienes se pone en disposición del adquirente antes que el otro. A priori en tales supuestos el devengo de ambas operaciones se producirá en el momento de la puesta a disposición del primero de los bienes entregados, por aplicación de la regla de los pagos anticipados. Así se encargó de precisarlo la DGT en la citada contestación a Consulta de 12 de noviembre de 1993, al afirmar que «En la permuta de un solar por una parte de un edificio a construir sobre el mismo, la entrega del referido solar produce el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por dicha operación y, además, constituye el pago anticipado de la totalidad de la contraprestación correspondiente a la entrega del inmueble que la consultante recibe a cambio del solar. Por tanto, será en ese mismo momento (el de la entrega del solar) en el que se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido referente a la entrega del local comercial, viviendas y plazas de aparcamiento a construir sobre el local permutado».

Con posterioridad dicha doctrina fue respaldada por el TEAC en su [Resolución de 15 de abril de 1999 \( JT 1999, 1456\)](#) al precisarse que «Si para el que entrega el solar la operación de permuta es equiparable, como ha establecido la Dirección General de Tributos, a una venta con un pago aplazado consistente en la obra que va a promover el que recibe el solar, para éste la misma operación es equiparable a la venta de la obra con un pago anticipado, que no es otro que el solar recibido. Por lo tanto, resulta plenamente aplicable el precepto transcrito, devengándose el Impuesto en el momento en que se realiza la permuta».

#### **IV- Consecuencias tributarias originadas en el instante de la entrega del terreno dentro del IVA**

##### **1- Análisis de la operación desde el punto de vista del promotor**

Con carácter general, y por lo que al IVA se refiere, la operación de recepción del terreno tributará en el citado Impuesto (siempre que la misma se encuentre sujeta y no exenta) por el valor de mercado que haya sido consignado en la escritura pública, exigiéndose su coincidencia con el valor real, al amparo de lo establecido en el art. 79 de la [Ley 37/1992 \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#). El promotor, receptor del terreno, queda pues sujeto a

---

IVA, pudiendo proceder a su deducción de acuerdo con las reglas generales.

A este respecto la Dirección General de Tributos viene reconociendo que la recepción del terreno origina un pago anticipado por la futura entrega de las edificaciones, debiendo liquidarse la operación como un pago a cuenta de dichas edificaciones. De este modo el promotor habrá de repercutir el Impuesto con motivo de dicho pago anticipado. Ahora bien, si se estimarse que se producen dos permutas sucesivas, esto es, una primera permuta en el momento de entrega del terreno (permuta del terreno por el derecho a las edificaciones futuras) y otra posterior y sucesiva en el instante de la entrega de las edificaciones (permuta del derecho a recibir las mismas por la entrega de las edificaciones), podría defenderse la repercusión definitiva del Impuesto por el importe del derecho reconocido al transmitente del terreno. Y con posterioridad, con motivo de la segunda permuta, se produciría una operación similar con motivo de la entrega de las edificaciones.

Nada señala sin embargo la DGT acerca de si el promotor entrega o no un derecho de crédito a favor del transmitente del terreno a cambio de la recepción de éste. En efecto, las distintas resoluciones emitidas a este respecto por el citado Centro Directivo no analizan la cuestión relativa a qué se recibe (un derecho), no disponiendo ninguna liquidación sobre ese derecho. Tan sólo se alude a la existencia de un pago a cuenta sobre unas edificaciones que, en un futuro, podrán ser o no objeto de entrega al sujeto a quien actualmente se le repercute el IVA correspondiente. Este mismo criterio ha sido mantenido además por la DGT tratándose de compraventas de edificación futura, es decir, de las comúnmente denominadas «venta sobre plano». En ambas operaciones lo que se reciben son pagos anticipados sobre los cuales se gira el IVA hasta que se produzca el momento de la entrega definitiva de las edificaciones.

Mediante contestación a [Consulta de 16 de septiembre de 2009 \( PROV 2009. 435728\)](#) analizó la DGT una operación en la que una sociedad adquirió un solar por el que entregó una determinada cantidad de dinero, asumiendo el compromiso de la entrega de un local que se debía construir en el citado terreno. Tal y como afirma la DGT en la citada Resolución, la operación de permuta del suelo a cambio de recibir la obra futura cuya promoción se realizará origina el surgimiento de las siguientes operaciones. En primer lugar, la entrega del terreno estará sujeta a IVA en el caso de que el transmitente tenga la condición de empresario o profesional, tributando en caso contrario por el ITPyAJD. Y, por lo que respecta a la entrega de la edificación terminada a través de la cual se materialice la contraprestación derivada de la entrega del terreno, dicha entrega tendrá lugar una vez que concluya su construcción, hallándose sujeta y no exenta de IVA.

En cuanto al devengo de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas, el devengo de la entrega de la edificación se producirá cuando tenga lugar la transmisión del poder de disposición de la misma. En consecuencia, la entrega del terreno constituirá un pago a cuenta en especie de la entrega de la edificación futura, siendo percibido dicho pago por el promotor, y hallándose en consecuencia sujeto y no exento del Impuesto. De este modo se dispuso la eliminación de la práctica del ajuste en la base imponible.

Desde nuestro punto de vista son varias las consecuencias que pueden extraerse de la calificación como pago a cuenta de la entrega del terreno. En primer lugar, cabe estimar que todavía no se ha producido entrega alguna en el sentido requerido por el legislador del IVA, de manera que no se originaría el hecho imponible susceptible de exigir la liquidación definitiva del citado Impuesto.

En segundo término, tampoco se ha producido entrega del derecho a recibir las edificaciones en el futuro, lo que determinaría la liquidación actual del IVA de manera definitiva sobre dicha transmisión y, con posterioridad, el que correspondiese liquidar a raíz de la permuta de los derechos por las edificaciones. Y, finalmente, no ha tenido lugar la entrega de las edificaciones futuras, lo que determina la inexistencia de «adquisición».

## **2- Análisis de la operación desde la perspectiva del transmitente del terreno**

---

Por lo que al transmitente del terreno se refiere, en el caso de que la transmisión del mismo esté sujeta y no exenta de IVA, aquél procederá a repercutir el Impuesto sobre el valor asignado en la permuta. Y, al mismo tiempo, soportará las cuotas que, con ocasión del pago anticipado que supone la entrega del terreno, le repercuta el promotor.

#### **a- Contingencias fiscales planteadas en el instante de entrega de las edificaciones a la luz del hecho imponible del IVA**

A la hora de analizar este conjunto de contingencias hemos de referirnos, en primer término, a la exigencia consistente en la coincidencia material entre las edificaciones cuya entrega fue pactada y aquéllas que finalmente son objeto de entrega.

Piénsese que la sustitución de una edificación suficientemente identificada en el contrato de permuta por otra distinta, esto es, el cambio objeto del contrato, puede llegar a equivaler económica y jurídicamente a una nueva permuta, sustitutoria de la anterior y que, si bien se caracteriza por la existencia de una nueva prestación, ofrece una estructura jurídico-formal idéntica a la primera, alterando únicamente su objeto. En cierta medida se permuta económicamente el derecho a obtener un objeto determinado e identificado por otro de carácter diferente respecto de pactado.

En la práctica, y precisamente en aras de evitar la problemática fiscal derivada de una eventual falta de coincidencia entre el objeto pactado y aquél que es objeto de entrega, la descripción de ambos objetos se realizará en términos genéricos. Ahora bien, cabe la posibilidad de que el transmitente del terreno opte por precisar al máximo el objeto de su crédito, en cuyo caso la eventual falta de coincidencia existente entre la edificación descrita y pactada y aquélla otra objeto de entrega daría lugar al surgimiento, a efectos no ya sólo económicos sino también fiscales, de un nueva permuta. Nos estamos refiriendo a la permuta del derecho a una edificación pactada por la edificación realmente entregada.

Como ya sabemos el promotor de las edificaciones recibe el terreno como pago a cuenta de la entrega de las mismas. Con motivo de dicha entrega se originará, en su caso, el hecho imponible del IVA, debiendo repercutirse por el valor de mercado de estas edificaciones el importe que falte por liquidar en relación con el valor de mercado por el que, inicialmente, tuvo lugar la adjudicación del terreno. Téngase presente no obstante que, si estimamos que lo que se originan son dos permutas sucesivas, cabría la posibilidad de practicar una liquidación definitiva del IVA con motivo de la primera permuta y posteriormente, con motivo de la segunda, una nueva liquidación igualmente definitiva del citado Impuesto derivada de la realización de un nuevo hecho imponible.

¿Y qué sucede respecto del transmitente del terreno? Como ya hemos tenido oportunidad de precisar, a juicio de la DGT la entrega del solar adquiere la consideración de pago anticipado de la entrega de las edificaciones. Significa ello que en el instante en el que se produce dicho pago aún no ha tenido lugar el hecho imponible de la entrega, ya que no existe título y modo que acredite la transmisión de las edificaciones. Tan sólo cabe aludir a la existencia de un derecho a su recepción en el futuro. Pero su entrega efectiva no se producirá hasta que, habiendo finalizado la obra, las edificaciones se transmitan mediante escritura pública. Será en este preciso momento cuando se devengue el IVA, debiendo soportar el transmitente del terreno la parte restante del Impuesto que todavía no le había sido repercutida.

De cualquier manera, lo que no admite discusión alguna es que el solar de que se trate ha sido entregado en el instante en el que tiene lugar la permuta originaria, al margen de los problemas que puedan llegar a plantearse derivados de los incrementos de valor que puedan experimentar las edificaciones.

Cuestión distinta es que esta entrega del solar, definitiva como decimos, pueda llegar a verse afectada a la hora de proceder a la cuantificación de la base imponible de dicha operación con motivo de la concurrencia de alguna de las circunstancias a que se refiere el

art. 80 de la [Ley 37/1992 \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) en sus apartados dos y seis.

Como es sabido dispone el art. 80.dos de la Ley 37/1992 que «Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente (...)».

Pues bien, puede llegar a suceder que se produzca una modificación del precio inicialmente pactado a partir del preciso instante en el que las edificaciones presenten un valor distinto del originariamente pactado. Dada esta situación el promotor se vería obligado a fijar un precio distinto, esto es, a adoptar un valor distinto, en la práctica generalidad de los casos más elevados del inicialmente convenido. Y ello sin perjuicio de que, en aquellos supuestos en los que lo entregado no se corresponda plenamente con lo prometido en el primitivo contrato de permuta se origine, no ya sólo una alteración del precio (ya que se entrega o se paga otra cosa distinta), sino también una nueva permuta y, por ende, un nuevo hecho imponible.

Por su parte el apartado seis de este art. 80 de la LIVA se encarga de regular la modificación de la base imponible en aquellos supuestos en los que el importe de la contraprestación no resulte conocido, señalando a este respecto que «si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido»<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Recuérdese, además, que el apartado cuarto de dicho precepto fue objeto de nueva redacción por la [Ley 11/2009, de 26 de octubre \( RCL 2009, 2024\)](#), por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, de manera que, en relación con la modificación de la base imponible del Impuesto respecto de las operaciones a plazos o con precio aplazado, se reduce el plazo de dos años anteriormente existente a uno a contar desde la fecha del devengo.

<sup>10</sup> Recuérdese, además, que el apartado cuarto de dicho precepto fue objeto de nueva redacción por la [Ley 11/2009, de 26 de octubre \( RCL 2009, 2024\)](#), por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, de manera que, en relación con la modificación de la base imponible del Impuesto respecto de las operaciones a plazos o con precio aplazado, se reduce el plazo de dos años anteriormente existente a uno a contar desde la fecha del devengo.

Dentro del contrato de permuta se originan dos hechos imponibles distintos, es decir, dos entregas, pudiendo aplicarse la citada norma, a priori, a ambas, siempre y cuando concurren las circunstancias de desconocimiento de la contraprestación a que alude el precepto. Sucede no obstante que, respecto del hecho imponible consistente en la entrega de las edificaciones, lo que se desconoce sería realmente, no el importe de la contraprestación (la entrega del solar), sino el de la prestación (la entrega de las edificaciones). Ello imposibilitaría, a nuestro juicio, la aplicación del art. 80.seis de la LIVA<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Incluso podría llegar a suceder que tampoco fuese conocido el importe del solar en el momento de convenir la permuta. Ello imposibilitaría la aplicación del art. 80.6 de la [Ley 37/1992 \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) por lo que respecta a ese valor desconocido del solar.

<sup>11</sup> Incluso podría llegar a suceder que tampoco fuese conocido el importe del solar en el momento de convenir la permuta. Ello imposibilitaría la aplicación del art. 80.6 de la [Ley 37/1992 \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) por lo que respecta a ese valor desconocido del solar.

En cambio, tratándose del hecho imponible relativo a la entrega del solar, el importe desconocido será el de la contraprestación, esto es, la entrega de las edificaciones. Porque si bien podrá conocerse el importe de la prestación (la entrega del solar), no resultará posible conocer el de la contraprestación (la entrega de las edificaciones) hasta que esta última no se produzca o, al menos, hasta que adquiera una entidad real el objeto que la constituye. Mientras tanto únicamente podrá procederse a valorar una expectativa de futuro, y no el bien real (la edificación), que representa el objeto de la contraprestación motivada por la entrega del solar.

Dada esta última situación sí que resultaría aplicable lo dispuesto en el art. 80.seis de la LIVA, debiendo modificarse la base imponible hasta el importe conocido en el momento en que se produzca la transmisión de las edificaciones. De este modo tendríamos el nuevo valor susceptible de atribuirse a la operación, quedando fijada de manera definitiva la base imponible a efectos del IVA.

#### **V- La determinación de la base imponible a efectos del IVA. Análisis del cambio de criterio operado por la administración tras los pronunciamientos emitidos por la comisión y la reciente jurisprudencia del TS**

Como ya hemos indicado el art. 79.Uno de la Ley 37/1992 establece una regla especial destinada a la determinación de la base imponible a efectos del IVA tratándose de aquellos supuestos en los que la contraprestación no es dineraria y en virtud de la cual se diferencia según se produzca o no parte del pago en dinero.

Así, siendo toda la contraprestación no dineraria se considera como base imponible aquella que hubiese sido acordada en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Dicho de otro modo, se considera como tal el valor de mercado del bien o servicio que se entrega, siendo precisamente el caso más frecuente en el que se aplica esta regla el de las permutas. Dado que en estas últimas existen dos entregas (cada una de las cuales resulta ser contraprestación de la otra) nos hallamos en presencia de dos operaciones sujetas, quedando integrada la base imponible de cada una de ellas por el valor de mercado del bien entregado <sup>12</sup>.

<sup>12</sup> Incluso, aunque no sea lo normal, podría llegar a suceder que el valor de mercado de los bienes y, por tanto, la base imponible de cada una de las entregas no fuese idéntica.

<sup>12</sup> Incluso, aunque no sea lo normal, podría llegar a suceder que el valor de mercado de los bienes y, por tanto, la base imponible de cada una de las entregas no fuese idéntica.

Pues bien, la aplicación de la regla anterior ha venido planteando especiales problemas en relación con las permutas de solares por construcciones futuras. Téngase presente que en estos casos, como hemos visto, el devengo se anticipa al momento de la entrega del solar, al estimarse que dicha operación constituye un pago anticipado de la futura entrega de las edificaciones. Y ello plantea el problema de determinar a qué momento debe referirse la base imponible de la entrega de la edificación. En otras palabras, se trata de precisar si debe tomarse el valor de la edificación en el momento del devengo del pago anticipado o en el de realización del hecho imponible, esto es, en el de puesta a disposición de aquélla.

Refiriéndose a esta cuestión señaló el TEAC en sus [Resoluciones de 10 de octubre \( JT 1997, 1441\)](#) y [24 de noviembre de 1997 \( JT 1998, 84\)](#) que la solución correcta sería la segunda. A juicio del Tribunal, de lo dispuesto en el art. 79.1 de la LIVA se desprende que en la permuta el criterio no está basado en la valoración que las partes hayan dado convencionalmente a los bienes objeto de aquélla, sino en el valor de mercado de lo entregado en el momento en que se transmite el poder de disposición sobre ellos al adquirente.

Sucede no obstante que en el instante de efectuarse la repercusión, es decir, cuando se recibe el solar como pago anticipado, no se conoce el valor de mercado de la futura construcción. Dada esta situación el TEAC acude a lo dispuesto en el art. 80.Seis de la [Ley 37/1992 \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) , en el que se dispone que cuando el importe de la contraprestación no resulte conocido en el momento del devengo el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Tratándose de aquellos otros supuestos en los que la contraprestación esté formada por dinero y por otra clase de bienes establece el art. 79.Uno de la LIVA que la base imponible estará constituida por la mayor de las dos siguientes cantidades. De una parte, la que se derive de aplicar la regla prevista para los casos en que la contraprestación no es dineraria.

Y, de otra, el resultado de añadir al valor de mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma. Obsérvese por tanto que, en este caso, el valor de mercado no es el del bien que se entrega, sino el de aquel que se recibe.

Ya con anterioridad a las citadas Resoluciones de 1997 el TEAC analizó en su [Resolución de 23 de mayo de 1996 \( JT 1996, 742\)](#) un supuesto peculiar de aplicación de esta regla, consistente en la realización de dos ventas cruzadas entre sociedades vinculadas. La primera de ellas transmitía a la segunda, por un precio en metálico, un terreno edificable y, de manera simultánea, esta última vendía a la primera una edificación, también por un precio en metálico, existiendo constancia de que el dinero nunca fue recibido por la entidad transmitente. Ante esta situación estimó el Tribunal que la base imponible de la entrega del terreno no sólo está constituida por el precio cobrado, debiendo adicionarse además a aquel el valor de mercado de la edificación recibida cuyo precio no se satisfizo.

En todo caso, y de acuerdo con lo señalado por el TEAC en su [Resolución de 30 de mayo de 2007 \( PROV 2007, 306094\)](#) , con independencia de que la base imponible en los casos de permuta inmobiliaria quede fijada provisionalmente de acuerdo con el valor de mercado de los terrenos cuando se produzca la entrega de éstos con el consiguiente devengo, aquella podrá rectificarse una vez se realice la posterior entrega de las edificaciones.

Con fecha de 2 de abril de 2008, la Comisión Europea solicitó formalmente al Gobierno español, a través de un Dictamen motivado, que modificase estas normas internas sobre determinación de la base imponible a efectos de IVA en las permutas, especialmente en las permutas inmobiliarias. Dicho Dictamen motivado (núm. 2006/4730) constituía la segunda fase del procedimiento de infracción previsto en el art. 226 del [Tratado de la Unión Europea \( RCL 1999, 1205 ter\)](#) , de manera que, de no procederse a la adaptación solicitada en un plazo de dos meses, cabría la posibilidad de que la Comisión interpusiese un recurso tendente a la declaración de incumplimiento.

El origen del conflicto no deriva tanto de nuestra legislación interna, sino de la doctrina que a este respecto venía elaborando la DGT entre otras, a través de sus contestaciones a [Consultas de 21 de junio de 1999 y 21 de mayo de 2004 \( JT 2004, 844\)](#) , así como el TEAC en diversas [Resoluciones tales como las de 9 de junio de 1994 y 24 de noviembre de 1997 \( JT 1998, 84\)](#) , ya citada. Como ya sabemos, al amparo de esta doctrina administrativa se estima que en el momento de la futura entrega de las edificaciones ha de emitirse una factura adicional por el incremento originado en el valor de mercado que hayan experimentado dichas edificaciones desde el momento en que se celebró la permuta.

Tal y como se afirma en el Dictamen de la Comisión, la práctica seguida hasta la fecha por la Administración española ha consistido en que, cuando un futuro inmueble o parte del mismo se vende y paga antes de finalizar su construcción, el IVA se aplica en el momento de pago, quedando determinada la base imponible por el importe efectivamente abonado. De este modo no se recauda IVA alguno posteriormente cuando, habiendo finalizado la construcción, el edificio es objeto de entrega al comprador.

A juicio de la Comisión dicho procedimiento resulta conforme con lo dispuesto en la [Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 \( LCEur 2006, 3252\)](#) relativa al sistema común del IVA. Ahora bien cuando, en idéntica situación, el pago anticipado del edificio proyectado se realiza en especie (caso, por ejemplo, en el que dicho pago se articula mediante la entrega de un solar por el comprador del inmueble proyectado), la base imponible a efectos del IVA resulta distinta. Téngase presente que en dicho supuesto el IVA es recaudado cuando se efectúa el pago anticipado, sobre la base del valor de mercado previsto del inmueble una vez que el mismo esté construido Y si, una vez finalizada la construcción, el valor de mercado del inmueble resulta ser superior a lo previsto, habrá de procederse a una corrección de la base imponible calculada inicialmente, debiendo pagar el comprador del inmueble el IVA sobre la diferencia.

En opinión de la Comisión el producto entregado resulta idéntico en ambos supuestos, con la única diferencia del medio de pago empleado. Y, tal y como tiene declarado a este respecto el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el recurso a medios de pago distintos a la hora de adquirir un producto no puede generar obligaciones distintas a efectos del IVA.

En resumen, la Comisión Europea advirtió al Estado español que debía modificar su normativa interna prevista para calcular la base imponible del IVA en las operaciones de compraventa de futuros inmuebles. Y es que, si bien el órgano europeo considera ajustada al Derecho Comunitario la normativa interna española a efectos de IVA diseñada en relación con aquellos supuestos de compra de un futuro inmueble cuyo pago se realiza antes de su construcción (devengándose en estos casos el Impuesto en el momento del pago sin que, a posteriori, quepa recaudar nuevamente cuotas tras la construcción del inmueble), estimaba la Comisión que la vulneración al Derecho Comunitario se produciría en los supuestos de permuta, habiéndose realizado un pago en especie mediante la entrega de un solar. En este último caso los adquirentes quedan sometidos a una distinción que el órgano comunitario considera injusta, toda vez que se ven obligados a ingresar una cuota de IVA por el valor de mercado del inmueble previsto para el momento en el que aquél esté acabado. De este modo si en dicho instante se hubiese producido una revalorización se procedería a corregir la base imponible inicialmente calculada, exigiéndose al comprador la diferencia. De acuerdo con el criterio que defiende la Comisión, ambos supuestos han de ser tratados en idéntico sentido, sin que quepa hacer distinciones.

Ciertamente en estas operaciones de permuta el devengo del IVA tiene lugar de manera simultánea para ambas partes en el instante de la entrega del terreno a cambio de edificaciones futuras, concretándose en la mayoría de los casos dicho momento con motivo de la firma de la escritura, que constituye una traditio instrumental. En relación con dichas edificaciones el terreno representa un pago anterior a la realización del hecho imponible, esto es, un devengo anticipado respecto de la entrega futura que determina la aplicación de lo dispuesto por el art. 75.Dos de la LIVA.

En ambas operaciones la base imponible vendrá determinada por el valor de mercado de la contraprestación, debiendo determinarse dicho valor de mercado con referencia al momento del devengo. Y, como es sabido, señala el art. 21.1.párrafo segundo de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \( RCL 2003, 2945\)](#) , General Tributaria, que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria.

En este sentido señala el Tribunal Supremo en su [Sentencia de 29 de abril de 2009 \( RJ 2009, 4105\)](#) que, tratándose de una permuta donde la contraprestación la integran bienes inmuebles en construcción, el valor de mercado para fijar la base imponible a efectos del IVA será el de la fecha del devengo y no el valor que tuvieran cuando sean físicamente construidos y entregados. Y, como consecuencia de lo anterior, el plazo de prescripción habrá de computarse desde la finalización del período de ingreso del Impuesto. Añade asimismo el Alto Tribunal en dicho pronunciamiento que el devengo a efectos del IVA de la operación de permuta del terreno por edificaciones futuras se producirá en el instante de la formalización de la escritura pública, resultando indiferente a tal efecto que uno de los derechos no se hubiese materializado todavía en bienes físicos concretos. Y, por lo que respecta a la determinación de la base imponible, la misma se concretará, como se ha indicado, en el valor de mercado de los bienes que se intercambian en la operación de permuta referido al momento de la operación y no al de la entrega.

En definitiva la base imponible resultaría la misma para ambas operaciones, salvo que se produzca una compensación en metálico. Porque, con independencia de las dificultades que pueda llegar a plantear la estimación de la base, lo que no resultaría posible sería emitir facturas adicionales en el momento en el que tiene lugar la entrega de las edificaciones, al margen de que el valor de las mismas en dicho momento sea superior al estimado en el momento de celebrarse la permuta.

---

Nos hallamos pues ante una situación conflictiva que se plantea asimismo en el ámbito de los convenios urbanísticos los cuales, a la luz del actual sistema expropiatorio, dan lugar al pago del justiprecio mediante el ejercicio de derechos de aprovechamiento urbanístico que, con posterioridad, se materializan en las parcelas resultantes de la urbanización. Hasta la fecha la práctica adoptada en estos casos por parte, no ya sólo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), sino también de los diversos consorcios públicos que llevan a cabo las expropiaciones, en aplicación de la errónea doctrina elaborada en relación con las permutas inmobiliarias, ha sido la de considerar que la posterior entrega de las parcelas ha de ir acompañada de unas nuevas facturas con IVA por la diferencia existente entre la base imponible inicial (es decir, el importe en que se fijó el justiprecio convenido) y el mayor valor de mercado de las parcelas en el momento de su entrega, una vez finalizada la urbanización y aprobada la reparcelación.

En cambio, de conformidad con lo manifestado por la Comisión en su Dictamen motivado no procedería la expedición de factura adicional alguna, ni en las permutas inmobiliarias (cuando se reciben los edificios construidos) ni tampoco en los anteriormente citados convenios expropiatorios (en el instante en el que tiene lugar la recepción de las parcelas urbanizadas), a pesar de que el valor de mercado de los edificios haya experimentado un incremento.

De cualquier manera la aplicación de este criterio exigiría diferenciar entre las siguientes situaciones. En primer lugar, que esté pendiente la entrega futura de las edificaciones o de las parcelas, en cuyo caso estima la Comisión que no debe tener lugar la emisión de factura adicional, pudiendo además el destinatario de la misma oponerse a su repercusión interponiendo en plazo la oportuna reclamación económico-administrativa.

En segundo término, que la operación se hubiese consumado plenamente, habiéndose producido la emisión de facturas adicionales. Dada esta segunda situación el sujeto repercutido estaría legitimado para solicitar de la Administración la devolución del IVA soportado como consecuencia de dichas facturas adicionales, con los correspondientes intereses de demora, siempre y cuando no haya podido deducir íntegramente el Impuesto, ya sea por no tener la condición de empresario o profesional (piénsese que la entrega de los terrenos podría haber sido realizada por un particular) o por estar sujeto al régimen de prorata, siempre que no hayan transcurrido más de cuatro años desde el ingreso indebido efectuado por parte del emisor de la factura.

Finalmente, si el destinatario de las facturas adicionales lo fuese un empresario con una prorata del 100% que, en consecuencia, hubiese deducido en su integridad el IVA soportado (lo que excluye la posibilidad de instar la devolución de ingresos indebidos) podría aun así reclamar la indemnización derivada del coste financiero que se hubiese generado, esto es, los intereses correspondientes al período de tiempo transcurrido desde que se abonó la factura hasta que tuvo lugar la deducción de la misma <sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Téngase presente a este respecto que, tal y como viene manifestando el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, el Estado miembro incumplidor se halla obligado a reparar, con efectos retroactivos, las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

<sup>13</sup> Téngase presente a este respecto que, tal y como viene manifestando el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, el Estado miembro incumplidor se halla obligado a reparar, con efectos retroactivos, las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

Por otra parte, tratándose de supuestos de deducción parcial del IVA soportado podría solicitarse la devolución con intereses de la parte no deducida más el coste financiero correspondiente a la parte deducida. Incluso cabría la posibilidad de que este coste financiero pudiera llegar a adquirir una considerable trascendencia en el supuesto de que el saldo de IVA a finales de año resultase ser negativo y se hubiese optado por la compensación en los ejercicios siguientes. De este modo, con independencia de que la Administración pueda verse obligada a rectificar la línea de actuación adoptada, habría de atender igualmente a todas aquellas devoluciones que solicitasen los particulares.

---

Recapitulando, en fechas relativamente recientes la Administración tributaria ha venido estimando que aquellas operaciones consistentes en permutas de terrenos a cambio de edificaciones futuras tenían el siguiente tratamiento a efectos del IVA. En primer lugar, respecto de la parte propietaria del terreno, y siempre y cuando dicho propietario del terreno tuviese la condición de empresario o profesional, formando además parte dicho terreno de su patrimonio empresarial o profesional, la operación tenía la consideración de una entrega de bienes sujeta al Impuesto, siendo posible que, por aplicación de lo dispuesto en el art. 20 uno 20º de la Ley, la operación estuviese exenta cuando lo que se transmitiera fuesen terrenos no urbanizados ni en curso de urbanización. Y, hallándose dicha operación sujeta y exenta, el transmitente del terreno podría renunciar a la citada exención si se cumpliesen los requisitos previstos en el apartado dos del citado art. 20 de la LIVA.

En segundo término, y por lo que respecta al promotor que se obliga a entregar las edificaciones futuras, al tener aquél la consideración de empresario o profesional, la futura transmisión de las edificaciones suponía la realización de una entrega de bienes sujeta al Impuesto pero no exenta, en tanto en cuanto en la generalidad de los supuestos se trataría de una primera entrega de la edificación realizada por el promotor tras la construcción de la misma, produciéndose el devengo de la citada entrega con su puesta a disposición del adquirente de acuerdo con lo dispuesto en el art. 75. Uno 1º de la LIVA. Así las cosas en el presente caso dicho devengo tenía lugar cuando, una vez construidas, las edificaciones fuesen transmitidas al otro permutante.

De conformidad con el criterio defendido tanto por la DGT como por el TEAC, en el instante de la transmisión de las edificaciones debía cuantificarse de manera definitiva la base imponible mediante la aplicación de las reglas contenidas en el art. 79.Uno de la LIVA. Ahora bien la recepción de terreno por parte del promotor constituía un pago anticipado (art. 75.Dos LIVA) de la contraprestación pactada, teniendo lugar en dicho momento la exigibilidad o el devengo anticipado del Impuesto, así como una determinación provisional de la base imponible del IVA (art. 80.Seis de la LIVA).

En definitiva, a resultas de este criterio defendido por la Administración tributaria la base imponible del pago anticipado (terreno) estaba constituida por la mejor estimación del valor de mercado de las edificaciones futuras en el momento de su entrega efectiva, es decir, una vez finalizada su construcción. Y en el instante de la referida entrega de la edificación la base imponible provisional a la que se aludía con anterioridad sería objeto, en su caso, de una rectificación (al alza o a la baja) en función de la variación experimentada por el valor de la dicha edificación desde que se celebró la permuta hasta que tuvo lugar su puesta a disposición por parte del promotor <sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Véanse a este respecto, entre otras, las [Resoluciones del TEAC de 9 de junio de 2004 \( PROV 2004, 276275\)](#) y [30 de mayo de 2007 \( PROV 2007, 306094\)](#) , así como las contestaciones de la DGT a Consultas núms. [V0079-07 \( PROV 2007, 58810\)](#) y [V0398-07 \( PROV 2007, 109072\)](#) . Por su parte la Audiencia Nacional adoptó este criterio a través, entre otras, de sus [Sentencias de 31 de octubre de 2002 \( PROV 2006, 282883\)](#) y 14 de octubre de 2005.

<sup>14</sup> Véanse a este respecto, entre otras, las [Resoluciones del TEAC de 9 de junio de 2004 \( PROV 2004, 276275\)](#) y [30 de mayo de 2007 \( PROV 2007, 306094\)](#) , así como las contestaciones de la DGT a Consultas núms. [V0079-07 \( PROV 2007, 58810\)](#) y [V0398-07 \( PROV 2007, 109072\)](#) . Por su parte la Audiencia Nacional adoptó este criterio a través, entre otras, de sus [Sentencias de 31 de octubre de 2002 \( PROV 2006, 282883\)](#) y 14 de octubre de 2005.

Tal y como hemos tenido ocasión de precisar con anterioridad la Comisión Europea, mediante el Procedimiento de Infracción núm. 2006/4730 abierto contra el Reino de España, resolvió una denuncia recibida en el año 2006 en virtud de la cual se cuestionaba el criterio tradicional seguido por las autoridades españolas a este respecto. Mediante el oportuno Dictamen la Comisión vino a poner de manifiesto la disparidad, a su juicio no justificada, de tratamiento de la operación y, en especial, del cálculo de la base imponible, cuando quien adquiere un edificio todavía no construido satisface el precio convenido mediante un pago dinerario, respecto de quien adquiere ese mismo edificio en las mismas condiciones pero mediante un pago en especie.

---

Como se ha señalado la Hacienda Pública española venía considerando que cuando el promotor vende una de las futuras edificaciones a construir cobrando una contraprestación dineraria en el momento de celebrarse el contrato el IVA habría de devengarse en dicho momento y de manera definitiva, sin que con posterioridad, al entregarse la edificación, hubiera de rectificarse la base imponible inicial. No obstante, si la contraprestación hubiera sido en especie (recibiendo un terreno), cuando se entregaran al comprador las edificaciones terminadas sí que procedería rectificar la citada base imponible. Pues bien, en opinión de la Comisión la realización de esta práctica vulneraba lo dispuesto en los arts. 65 y 73 de la Directiva 2006/112/CE, así como los principios de neutralidad y de igualdad de trato.

Tras la Carta de Emplazamiento de la Comisión de 23 de marzo de 2007 dirigida a la Administración tributaria la DGT, mediante contestaciones a Consultas núms. [V1475-08 \( JT 2008, 1092\)](#) , [V1679-08 \( JT 2008, 1408\)](#) y [V1859-08 \( JT 2008, 1449\)](#) , procedió a modificar el criterio anterior tomando como punto de referencia lo manifestado por la propia Directiva así como lo declarado en su día por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus [Sentencias de 23 de noviembre de 1988 \( TJCE 1989, 77\)](#) (As. C-230/87, Naturally Yours Cosmetics), [2 de junio de 1994 \( TJCE 1994, 93\)](#) (As. C-33/93, Empire Stores) y de [6 de marzo de 2001 \(As. C-33/93\)](#) y de [3 de julio de 2001 \( TJCE 2001, 186\)](#) (As. C-380/99, Bertelsmann). En opinión del citado Centro Directivo debía mantenerse la tradicional interpretación de la operación en lo que se refiere al devengo, exigibilidad anticipada y determinación provisional de la base imponible del Impuesto, si bien alterando la cuantificación de la base imponible, que pasaba a fijarse en el coste de adquisición o producción de las edificaciones entregadas a cambio del terreno. De este modo si, en el instante de la entrega de las edificaciones construidas su coste de producción hubiese sufrido alteración respecto del estimado en el momento de pago anticipado (recepción del terreno), debía procederse a rectificar la base imponible.

Sin embargo mediante Dictamen de fecha 3 de abril de 2008 la Comisión Europea rechazó esta línea interpretativa expuesta por la Administración española en contestación al requerimiento efectuado por la Comisión al estimar que dicha interpretación continuaba vulnerando los preceptos y principios a los que se hacía referencia con anterioridad.

Por su parte el TS, mediante sendas [Sentencias de 18 de marzo \( RJ 2009, 1742\)](#) y [29 de abril de 2009 \( RJ 2009, 4105\)](#) , refiriéndose igualmente a esta cuestión relativa al régimen aplicable a efectos del IVA a estas operaciones de permuta de terrenos a cambio de edificaciones futuras desde la perspectiva del propietario de los terrenos <sup>15</sup>, declaró que, de conformidad con lo establecido en el art. 79.1 de la [LIVA \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) , el valor de mercado al que debe atenderse para determinar la base imponible de la operación (entrega del terreno a cambio de edificaciones futuras) habría de ser el valor de mercado de tales bienes, es decir, el terreno y las edificaciones, en la fecha en la que se hubiese celebrado la operación produciéndose el intercambio de los derechos por las partes, siendo indiferente a tal efecto que uno de dichos derechos no se hubiese materializado todavía en bienes físicos concretos, ya que dichos derechos tienen en la fecha del devengo un valor de mercado sin necesidad de tener que esperar al momento en que los bienes subyacentes se construyan y adjudiquen.

<sup>15</sup> Concretamente los citados pronunciamientos fueron dictados a la luz de unas liquidaciones de IVA en las que la Inspección defendió que la base imponible de la entrega del terreno debía determinarse provisionalmente en el momento de su entrega al promotor, estimándose que con posterioridad, en el momento en que se recibiera de éste la contraprestación debida, debía procederse a su cálculo de forma definitiva.

<sup>15</sup> Concretamente los citados pronunciamientos fueron dictados a la luz de unas liquidaciones de IVA en las que la Inspección defendió que la base imponible de la entrega del terreno debía determinarse provisionalmente en el momento de su entrega al promotor, estimándose que con posterioridad, en el momento en que se recibiera de éste la contraprestación debida, debía procederse a su cálculo de forma definitiva.

Estimó así el Alto Tribunal que la base imponible a efectos del IVA en las operaciones de permuta ha de quedar determinada por el valor que tengan los bienes permutados en el momento en que se celebra el contrato (perfección), independientemente de que la ejecución

de alguna de las prestaciones quede demorada en el tiempo. En dicho caso el derecho que uno de los permutantes tiene a recibir del otro, y en el futuro, un bien concreto (derecho que nace del contrato) habría de tener un valor cierto de mercado en el mismo momento en que tal derecho nazca, debiendo constituir dicho valor la base imponible del Impuesto independientemente de que, en el futuro, y cuando la entrega de los bienes se lleve a cabo, el valor de tales bienes hubiera experimentado una eventual alteración.

Pues bien mediante Nota núm. 18/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica la Agencia Tributaria, y tras lo declarado por el TS en sus Sentencias de 18 de marzo y 29 de abril de 2009, las cuales se sumaron a lo puesto de manifiesto por la Comisión en su Dictamen motivado, la Agencia Tributaria procedió a modificar el tratamiento que, a efectos del IVA, debe dispensarse a las operaciones de entrega de un terreno a cambio de edificaciones futuras por parte del promotor. A través de esta Nota la Agencia Tributaria procedió a modificar lo manifestado previamente en su Nota 06/09 de 11 de marzo de 2009.

A raíz de estos pronunciamientos efectuados por la Comisión la DGT, mediante contestaciones a Consultas núms. [V2020-09](#), [V2032-09 \( PROV 2009, 435733\)](#), [V2050-09 \( PROV 2009, 436317\)](#), [V2079-09 \( PROV 2009, 441817\)](#), [V2089-09](#), [V2095-09 \( PROV 2009, 442002\)](#) y [PROV 2009, 442002 \( PROV 2009, 442003\)](#), no tuvo más remedio que adaptar su criterio interpretativo a lo manifestado por la Comisión Europea en su Dictamen de abril de 2008, estimando que en las operaciones de permuta de solar por obra se han de diferenciar las siguientes operaciones a efectos del IVA.

En primer lugar la entrega del terreno, la cual podrá estar sujeta o no a gravamen, pudiendo además, en el supuesto de que estuviese sujeta a IVA, quedar exenta por aplicación del art. 20. Uno 20º de la Ley 37/1992, con posibilidad de renuncia a la exención por parte del transmitente del terreno siempre y cuando concurren los requisitos establecidos para ello por el apartado Dos del citado precepto. El devengo de dicha operación tendría lugar cuando el terreno se ponga a disposición del promotor según establece el art. 75.Uno 1º de la LIVA, debiendo determinarse su base imponible en dicho momento mediante la aplicación de las reglas previstas en el art. 79.Uno de la Ley, el cual diferencia entre las siguientes situaciones: de una parte, cuando toda la contraprestación sea no dineraria, en cuyo caso la base imponible será el valor de mercado del citado terreno en el momento de su puesta a disposición, que coincidirá generalmente con la fecha del otorgamiento de la escritura pública del contrato de permuta; y, de otra, cuando la contraprestación sea en parte no dineraria y en parte dineraria (supuesto de las denominadas permutas parciales), en cuyo caso se aplicará la regla especial prevista en el párrafo segundo del art. 79.Uno de la LIVA, debiendo tomarse como referencia a efectos de lo que el citado párrafo dispone el valor que tengan en el mercado las edificaciones futuras en la fase actual de producción o comercialización, es decir, sin construir, o lo que es lo mismo, en el momento de la celebración del contrato de permuta. La base imponible de la entrega del terreno así calculada no podrá además rectificarse en el momento de la recepción de las edificaciones futuras.

Una segunda operación susceptible de producirse sería la entrega de las edificaciones terminadas efectuada por el promotor cuando se concluya su construcción. En este segundo supuesto, y a diferencia de lo que sucedería con la entrega del suelo (que podrá estar o no sujeta al Impuesto en función de la condición de su propietario) la entrega de la edificación terminada constituirá, en la práctica totalidad de los casos, una operación sujeta y no exenta de IVA. El devengo de dicha entrega se producirá cuando tenga lugar la transmisión del poder de disposición de la misma (art. 75. Uno 1º de la Ley 37/1992). Y, de acuerdo con lo establecido en el art. 75 Dos de la Ley 37/1992, la entrega del terreno constituirá adicionalmente un pago a cuenta, o anticipado, y en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto.

Por tanto, en el momento de la adquisición del terreno por el promotor se devengará

anticipadamente el Impuesto correspondiente a la entrega de las edificaciones futuras, siendo la base imponible de dicho pago a cuenta, de acuerdo con el art. 79. Uno párrafo 1º de la LIVA, el valor en el mercado de las referidas edificaciones, debiendo tomar en consideración la fase de producción o comercialización que tengan en el momento de dicho devengo anticipado. Dicha base imponible coincidirá normalmente con la de la entrega del terreno salvo en las permutas parciales, en las que el promotor satisface además un diferencial monetario, en cuyo caso la base imponible del pago anticipado habría de coincidir con el valor de mercado del terreno menos el citado diferencial.

Y, por lo que respecta a la base imponible del pago anticipado así calculada, no habrá de ser objeto de rectificación en el momento en que se entreguen las edificaciones, cualquiera que sea la variación, al alza o a la baja, que experimente el valor de las mismas durante el plazo de tiempo transcurrido desde la perfección del contrato de permuta, fecha que habrá de tomarse como referencia para la aplicación del art. 79. Uno de la LIVA hasta que se entregue efectivamente la edificación una vez concluida su construcción.

Por su parte el TEAC ha plasmado este cambio de criterio a través de su [Resolución de 8 de marzo de 2011 \( JT 2011, 401\)](#) declarando el citado Tribunal que, al amparo de lo establecido en el art. 75.Uno.1º de la [Ley 37/1992 \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) , tratándose de estas operaciones de permuta inmobiliaria la fecha del devengo del Impuesto ha de ser la fecha en que se produce la operación y, por ende, aquella en la que tiene lugar el intercambio de derechos por las partes, siendo indiferente a tal efecto que uno de tales derechos no se haya materializado todavía en bienes físicos concretos, en tanto en cuanto los mismos tienen a la fecha del devengo un valor de mercado, hallándose perfectamente determinadas las contraprestaciones de ambas partes.

Dicho cambio de criterio tiene como punto de partida, como ya se ha indicado, lo manifestado por el TS en sus [Sentencias de 18 de marzo \( RJ 2009, 1742\)](#) y de [29 de abril de 2009 \( RJ 2009, 4105\)](#) , en las que el Alto Tribunal puso de manifiesto lo siguiente: «Pese a las alegaciones de la parte actora, debe mantenerse el criterio sustentado por la sentencia de instancia, porque en el momento del devengo del impuesto, que coincide con el momento de formalización de la escritura pública de 1994, estaban perfectamente determinadas las contraprestaciones de ambas partes: las dos parcelas que entregaba una de las partes (la que en el recurso contencioso-administrativo actuó como recurrente) y los derechos que recibía a cambio sobre 17 pisos y 40 plazas de garajes todavía no construidos pero con todos los elementos que atañen a los mismos perfectamente delimitados: situación, dimensiones, ubicación, memoria de calidades y otros. Así pues en el momento del devengo, 1 de diciembre de 1994, se perfeccionó el contrato y se produjo la entrega de los bienes que se intercambiaban en la permuta: por una parte las dos parcelas y por otra los derechos sobre 17 pisos y 40 plazas de garajes, aún no finalizados pero completamente determinados».

#### **VI- Análisis de aquellas operaciones en las que, con motivo de la entrega del solar, se confiere un aplazamiento de pago, introduciéndose condición resolutoria explícita**

Sabemos ya que en las operaciones inmobiliarias consistentes en la permuta de un solar por obra futura el momento del devengo del IVA se produce en el mismo instante en el que se entrega el solar, ya que ésta constituye la contraprestación de la entrega de la edificación, aplicándose así la regla contenida en el art. 72.Dos de la Ley 37/1992, de conformidad con la cual «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». De este modo la entrega realizada por la promotora de la edificación de la parte dineraria de su contraprestación constituirá una operación no sujeta a IVA en virtud del art. 7.12º de la citada Ley, que dispone la no sujeción de las entregas de dinero efectuadas a título de contraprestación o pago.

Ahora bien, en el hipotético caso de que en la primera de las contraprestaciones, es decir, en la consistente en la entrega del solar, se confiriese un aplazamiento de pago quedando

sujeta la entrega posterior de la parte no dineraria de la contraprestación constituida por la entrega de la edificación futura a condición resolutoria explícita, habría que acudir a lo establecido en el art. 11 de la [Ley Hipotecaria \( RCL 1946, 886\)](#) , a cuyo tenor «la expresión del aplazamiento del pago, conforme al artículo anterior, no surtirá efectos en perjuicio de tercero, a menos que se garantice aquél con hipoteca o se dé a la falta de pago el carácter de condición resolutoria explícita. En ambos casos, si el precio aplazado se refiere a la transmisión de dos o más fincas, se determinará el correspondiente a cada una de ellas. Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará a las permutas o adjudicaciones en pago, cuando una de las partes tuviere que abonar a la otra alguna diferencia en dinero o en especie».

Nótese por tanto que, en aquellos supuestos en los que en la primera de las contraprestaciones, consistente en la entrega del solar, se confiere al aplazamiento del pago (en el presente caso, a la entrega posterior de la parte no dineraria de la contraprestación constituida por la entrega de la contraprestación futura) el carácter de condición resolutoria explícita de la compraventa, nos hallamos en presencia del supuesto regulado en el citado art. 11 de la LH. Y, de cara a determinar la tributación de esta condición resolutoria en garantía del precio aplazado habremos de atender, de acuerdo con lo establecido en los arts. 7.3 del [RDLeg. 1/1993 \( RCL 1993, 2849\)](#) y [12 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo \( RCL 1995, 1816\)](#) , por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD, a la tributación de la compraventa en garantía de cuyo cumplimiento se establece, así como al carácter empresarial o no de la persona que la constituye.

A nuestro juicio, hallándose la compraventa de inmuebles sujeta al IVA sin exención, la condición resolutoria explícita no estaría sujeta al citado Impuesto ni a la Modalidad de TPO, sin perjuicio de que tribute por la cuota gradual de la Modalidad de AJD. En cambio, en el supuesto de que la compraventa de inmuebles estuviese sujeta a la Modalidad de TPO (ya sea por tratarse de una entrega llevada a cabo por un particular no empresario o por quedar sujeta y exenta de IVA), la referida condición resolutoria explícita tributaría por la Modalidad de TPO si la constituye un particular, y por la cuota gradual de AJD si la constituye un empresario.

Téngase presente que por IVA no tributaría ya que, pese a la sujeción, gozaría de la exención del art. 20.Uno.18.f) de la [Ley 37/1992 \( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) . Así lo establece además el art. 12.3 del Reglamento del ITPyAJD, de conformidad con el cual en las transmisiones que queden exentas de IVA tributarán por la Modalidad de TPO, tanto la transmisión como la constitución de la condición resolutoria explícita de la compraventa en garantía del pago del precio aplazado, siempre y cuando con respecto a la constitución de la condición el gravamen por dicha Modalidad proceda en función de la naturaleza de la persona o entidad que lo constituya, lo que sucedería en el supuesto de que se constituyese por un particular. Por otra parte, en el caso de que el adquirente tenga la condición de empresario o profesional que actúe en el ejercicio de su actividad, la operación en cuestión quedará sujeta a IVA, no estándolo en cambio a la Modalidad de TPO, de acuerdo con la delimitación que entre ambos gravámenes establece el art. 7.5 del TRLITPyAJD, pero sí a la cuota gradual de la Modalidad de AJD.

Así, por ejemplo, tratándose de la cesión del solar de una compraventa no empresarial y teniendo el comprador (constituyente de la condición resolutoria en beneficio del vendedor) la condición de empresario o profesional, la constitución de dicha condición resolutoria habría de quedar sujeta a la cuota gradual de AJD. Y ello debido a que concurren los distintos requisitos previstos en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 previstos al efecto, a saber: primera copia de una escritura; inscribible en el Registro de la Propiedad; de contenido valuable; y no sujeta a las Modalidades de TPO ni de Operaciones Societarias, así como tampoco al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

En suma, tratándose de la cesión del solar de una compraventa no empresarial y teniendo el comprador (constituyente de la condición resolutoria en beneficio del vendedor) la condición de empresario o profesional, la constitución de la condición resolutoria se sujetaría

---

a la cuota gradual de la Modalidad de AJD, ya que concurren los requisitos previstos en el art. 31.2 del TR de la Ley del ITPyAJD.

Por lo que respecta a la atribución de la condición de sujeto pasivo de dicha condición resolutoria explícita estimamos que tendría dicha consideración el transmitente-acreedor a cuyo favor se constituye dicha garantía real, de acuerdo con la regla general contenida en el art. 29 del RDLeg. 1/1993, ya que se trata del titular de la garantía real documentada notarialmente y, en consecuencia, de la persona en cuyo interés se expide el correspondiente documento notarial.

En virtud de su equiparación a las hipotecas y, por ende, a su condición de derecho real de garantía, y de cara a la determinación de la base imponible, habría que estar a aquello que dispone el art. 30.1.párrafo primero del TRLITPyAJD. Señala concretamente el citado precepto que la base imponible de los derechos reales de garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos de carácter análogo. Y, en el supuesto de que no constase expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomaría como base el capital y tres años de intereses. En consecuencia cabe estimar que la base imponible estaría constituida en el presente supuesto por el importe objeto del aplazamiento de pago.

¿Y cuál sería el tipo de gravamen aplicable? De acuerdo con las reglas generales previstas al efecto se aplicaría el 0,50%, sin perjuicio de la aplicación del tipo de gravamen que, en ejercicio de las competencias normativas que en esta materia concede a las [Comunidades Autónomas la Ley 22/2009, de 18 de diciembre \( RCL 2009, 2478\)](#) , por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, haya establecido la Comunidad que resultase competente.