

NOTA Nº 18/09

NOTA SOBRE EL TRATAMIENTO EN EL IVA DE LAS OPERACIONES DE PERMUTAS DE TERRENOS POR EDIFICACIONES FUTURAS

Debido a dos recientes Sentencias del Tribunal Supremo y al Dictamen motivado emitido por la Comisión Europea, la Dirección General de Tributos ha modificado recientemente el tratamiento que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), debe dispensarse a las operaciones de entrega de un terreno a cambio de edificaciones futuras por parte del promotor. Todas estas circunstancias motivan la revisión de la Nota 06/09 de esta Subdirección de fecha 11/03/2009.

1.- El criterio administrativo tradicional.

Tal y como advertíamos en la Nota 06/09, tradicionalmente las operaciones consistentes en permutas de terrenos a cambio de edificaciones futuras han tenido el siguiente tratamiento a efectos del IVA:

A) Para la parte propietaria del terreno:

- Hecho Imponible: en caso de tener el propietario del terreno la condición de empresario o profesional y de que dicho terreno forme parte de su patrimonio empresarial o profesional, la operación tiene la consideración de una entrega de bienes sujeta al Impuesto.

- Exención: es posible que por aplicación del artículo 20 uno 20º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la operación esté exenta (cuando lo que se transmita sean terrenos no urbanizados ni en curso de urbanización). En

cualquier caso, de estar la operación sujeta y exenta, el transmitente del terreno puede renunciar a la citada exención si se cumplen los requisitos previstos en el apartado dos del mencionado artículo 20 de la LIVA.

Tal y como recuerdan las Consultas Vinculantes que se citarán, lo dicho en los dos párrafos anteriores es doctrina asentada de la Dirección General de Tributos

B) Para el promotor que se obliga a entregar las edificaciones futuras:

- Hecho Imponible: al tener el promotor la consideración de empresario o profesional, la futura transmisión de las edificaciones supone una entrega de bienes sujeta al Impuesto pero no exenta (normalmente estaremos ante la primera entrega de la edificación realizada por el promotor tras la construcción de la misma).

- Devengo y Base Imponible: como regla general, el devengo de las entregas de bienes tiene lugar con su puesta a disposición del adquirente (artículo 75 uno 1º LIVA), lo que aplicado al caso que nos ocupa, dicho devengo tendrá lugar cuando, una vez construidas, las edificaciones sean transmitidas al otro permutante. Tanto la Dirección General de Tributos como el Tribunal Económico Administrativo Central entendían que en el momento de la transmisión de las edificaciones debía cuantificarse de manera definitiva la base imponible mediante la aplicación de las reglas contenidas en el artículo 79 uno de la LIVA.

Ahora bien, la recepción de terreno por parte del promotor constituye un pago anticipado (artículo 75 dos LIVA) de la contraprestación pactada, teniendo lugar en este momento la exigibilidad, o devengo anticipado del Impuesto, y una **determinación provisional** de la base imponible del IVA (artículo 80 seis LIVA).

El criterio expuesto determinaba:

a) Que 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, esto es, una vez finalizada su construcción.

b) Por tanto, en el momento de la referida entrega de la edificación, la base imponible provisional mencionada en el guión precedente 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.

Esta doctrina tradicional tiene acogida entre otras, en consultas vinculantes de la DGT V0079-07 y V0398-07, así como en sendas Resoluciones del TEAC de 9 de junio de 2004 y 30 de mayo de 2007, y en al menos dos sentencias de la Audiencia Nacional de fechas 31 de octubre de 2002 y 14 de octubre de 2005.

2.- Rectificación del criterio tradicional:

El criterio tradicional que acabamos de exponer fue modificado por la Dirección General de Tributos a raíz del Procedimiento de Infracción 2006/4730, abierto por la Comisión Europea contra el Reino de España.

En este sentido, en el año 2006 la Comisión recibió una denuncia que cuestionaba el criterio tradicional seguido por las autoridades españolas.

Los argumentos de la Comisión consisten, resumidamente, en 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.

Concretamente la Comisión llama la atención de que las autoridades fiscales españolas consideran que cuando el promotor vende una de las futuras edificaciones a construir cobrando una **contraprestación dineraria** en el momento de celebrarse el contrato, el Impuesto se devengaría en dicho momento y de manera definitiva, sin que posteriormente, al entregarse la edificación, deba 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 procedería rectificar la citada base imponible. La Comisión entiende que esta práctica infringiría los artículos 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, la Dirección General de Tributos modificó el criterio expuesto en el cardinal anterior.

Así, en varias consultas vinculantes emitidas a partir de la citada Carta de Emplazamiento (por todas, Consultas V1475-08, V1679-08 y V1859-08) y basándose en el texto de la propia Directiva y en las STJCE de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (asunto c-230/87), de 2 de junio de 1994, *Empire Stores* (asunto C-33/93) y de 6 de marzo de 2001, *Bertelsmann* (asunto C-380/99), la Dirección General de Tributos entendió que 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, pero 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 esta manera, si en el momento de la entrega de las edificaciones construidas su coste de producción había sufrido alteración respecto

del estimado en el momento de pago anticipado (recepción del terreno), debía procederse a rectificar la base imponible.

En el Dictamen del 3 de abril de 2008, la Comisión Europea rebate los argumentos de la contestación dada por las autoridades españolas y mantiene que esta nueva interpretación lesionaría igualmente los preceptos y principios citados anteriormente.

3. Jurisprudencia del Tribunal Supremo:

Por otro lado, dos sentencias del año 2009 del Alto Tribunal (SSTS de 18/03/2009, recurso de casación 5013/2006 y de 29/04/2009, recurso de casación 5483/2006) abordan la problemática de las permutas de terrenos a cambio de edificaciones futuras desde la perspectiva del **propietario de los terrenos**, (si bien *obiter dicta*, parecen también referirse al promotor inmobiliario).

Los presupuestos fácticos a los que se refieren las Sentencias antes citadas son liquidaciones del 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, y que posteriormente, en el momento en que se recibiera de éste la contraprestación debida, debía procederse a su cálculo de forma definitiva.

La doctrina sentada por el Tribunal en ambas sentencias es la siguiente (lo que no aparece en cursiva es añadido nuestro):

*“Según el artículo 79.1 de la Ley, el **valor de mercado** al que debe atenderse para determinar la **base imponible** de la operación –entrega del terreno a cambio de edificaciones futuras- es el valor de mercado de **tales bienes** – el terreno y las edificaciones- el 15 de marzo de 1991, que es la **fecha** en que se **produce la operación** y también el **intercambio** de los **derechos** por las partes, siendo*

*indiferente el que **uno** de tales **derechos** no se haya **materializado todavía** en **bienes físicos concretos**, pues lo cierto es que tales derechos tienen en la fecha del devengo un **valor de mercado** sin necesidad de esperar al momento en que los **bienes subyacentes** se **construyan** y **adjudiquen**” (fundamento de derecho 4º de la STS de 18/03/2009; en el mismo sentido véase el fundamento de derecho 4º de la STS de 29/04/2009).*

Es decir, el Tribunal entiende que la base imponible en las operaciones de permuta es 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 este 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) tiene un valor cierto de mercado en el mismo momento en que tal derecho nace, debiendo ser dicho valor la base imponible del impuesto, independientemente de que en el futuro, cuando la entrega de los bienes se lleve a cabo, el valor de tales bienes hubiera sufrido alteración.

4.- La nueva doctrina de la Dirección General de Tributos:

Recientemente la Dirección General de Tributos, en varias contestaciones vinculantes de consultas tributarias escritas (Consultas V2020-09, V2032-09, V2050-09, V2079-09, V2089-09, V2095-09 y V2096-09), ha alineado su doctrina en materia de permutas inmobiliarias con el criterio de la Comisión Europea y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Por tanto, el nuevo criterio del citado Centro directivo aplicable a las permutas de terrenos a cambio de edificaciones futuras, en lo que al IVA se refiere, es el siguiente:

1º En las operaciones de permuta descritas tienen lugar las siguientes **operaciones** a efectos del Impuesto:

- La **entrega del terreno**, la cual puede ocurrir que esté sujeta o no, y en el primer caso, que resulte de aplicación la exención del artículo 20 uno 20º de la LIVA, con posibilidad de renuncia por parte del transmitente del terreno si se dan los requisitos establecidos para ello por el apartado dos del artículo citado.

El **devengo** de esta operación tendrá lugar cuando el terreno se ponga a disposición del promotor según establece el artículo 75 uno 1º de la Ley 37/1992, debiéndose determinar su **base imponible** en dicho momento, mediante la aplicación de las reglas previstas en el artículo 79 uno de la Ley, el cual distingue dos supuestos:

- a) 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);
- b) cuando la contraprestación sea en parte no dineraria y en parte dineraria (las llamadas permutas parciales), en cuyo caso se aplicará la regla especial prevista en el párrafo segundo del artículo 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 rectificarse en el momento de la recepción de las edificaciones futuras (SSTS 18/03/2009 y 29/04/2009).

- La **entrega** de las **edificaciones terminadas** hecha por el promotor, cuando se concluya su construcción. Al contrario de lo que sucede con la entrega del suelo, que puede 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 del Impuesto.

Sin perjuicio de lo que a continuación se dirá, el devengo de dicha entrega se produce cuando tenga lugar la transmisión del poder de disposición de la misma (artículo 75 uno 1º de la Ley 37/1992).

2º De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 dos de la Ley 37/1992, la **entrega del terreno** referida en el ordinal anterior constituye 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 artículo 79 uno párrafo 1º de la Ley, el valor en el mercado de las referidas edificaciones, de acuerdo con la fase de producción o comercialización que tengan en el momento de dicho devengo anticipado.

Esta base imponible normalmente coincidirá 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 debería coincidir con el valor de mercado del terreno menos el citado diferencial.

Por último, la Dirección General de Tributos expresamente advierte que la base imponible del pago anticipado así calculada **no debe** 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 tiempo transcurrido desde la perfección del contrato de permuta, fecha que debe tomarse como referencia para la aplicación del artículo 79 uno LIVA según acabamos de ver, hasta que se entregue efectivamente la edificación una vez concluida su construcción.

Dado el carácter vinculante para los órganos de la Administración Tributaria que el artículo 89 de la Ley General Tributaria otorga a las contestaciones a las consultas tributarias escritas, el mencionado criterio de la Dirección General de Tributos plasmado en las consultas V2020-09 y siguientes resulta de obligatoria aplicación siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de los obligados tributarios y los reflejados en dichas consultas.

Madrid, 23 de noviembre de 2009
EL SUBDIRECTOR GENERAL,

Fdo.: Marcos Álvarez Suso.