GENERALITAT VALENCIANA
CONSELLERIA DE HACIENDA Y MODELO ECONÓMICO

DIRECCIÓ GENERAL DE TRIBUTS I JOC

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

NÚMERO DE CRITERI: CRI0004-11

Òrgan:

Direcció General de Tributs

Data d'eixida:

3 de maig de 2012

Qüestió plantejada:

Anàlisi de les implicacions tributàries de l'operació de permuta de solar a canvi d'obra futura documentada en escriptura pública.

Normativa:

1. Articles 5, 20.1.20, 20.1.22 i 75.3 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit.
2. Articles 7, 31.2 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

Doctrina:

1. Sentència núm.639/2008, de 18 de juny, del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana.
2. Resolució del Tribunal Econòmicoadministratiu Regional (TER) de València, de 28 d'octubre de 2010.
3. Resolucions de la Direcció General de Tributs V2548-06, de 20 de desembre, V0755-08, de 10 d'abril, i V2341-09, de 19 d'octubre.

Contestació:

La permuta és un contracte pel qual cada un dels contractants s'obliga a donar una cosa per a rebre'n una altra. Una de les operacions de permuta més importants en el mercat immobiliari és la cessió de solar a canvi d'obra futura, en la qual es distingeixen, alhora, tres operacions.

1. **Cessió del terreny**

Aquesta cessió pot resultar subjecta a IVA o a la modalitat transmissions patrimonials oneroses de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, d'ara en avant ITPAJD.

1. Si el transmissor és un empresari o professional (en virtut de l'article 5 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit, d'ara en avant LIVA) i el bé està afecte a la seua activitat, la transmissió dels terrenys, si es consideren edificables perquè són qualificats com a solars per la legislació urbanística, així com els altres terrenys aptes per a l'edificació perquè ha sigut autoritzada per la llicència administrativa corresponent, constitueix una operació subjecta a l'IVA i no exempta, d'acord amb el que disposa l'article 20.1.20 de la LIVA, i, en conseqüència, no subjecta a la modalitat TPO de l'ITPAJD, en virtut de l'article 7.5 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (d'ara en avant, TR ITPAJD).

   L'escriptura que documente l'operació ha d'estar subjecta a la quota fixa i a la quota gradual de la modalitat actes jurídics documentats - documents notarials de l'ITPAJD, en aquest últim cas, en complir els requisits de l'article 31.2 del TR ITPAJD, és a dir:

   - Constituir primeres còpies d'escriptures i actes notarials.

   - Tindre per objecte quantitat o cosa valorable.

   - Contindre actes o contractes inscriptibles en els registres de la propietat, mercantil, de la propietat industrial i de béns mobles.

   - No estar subjecte a l'impost sobre successions i donacions o als conceptes TPO i operacions societàries de l'ITPAJD.

   El subjecte passiu és l'adquirent del terreny i la base imposable el valor real de les finques objecte de transmissió.

2. Si el transmissor no és un empresari o professional, o si ho és però el bé no ha estat afecte a la seua activitat, la cessió es considera una transmissió no subjecta a l'IVA i, en canvi, subjecta a l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (d'ara en avant, ITPAJD), modalitat TPO, d'acord amb el que disposa l'article 7.1 del TR ITPAJD. Subjecció a la modalitat de TPO que també s'ha de produir en el cas de constituir un lliurament subjecte però exempt de l'IVA, excepte quan el transmissor renuncie a l'exempció.

   El subjecte passiu és l'adquirent del terreny i la base imposable el valor real de les finques transmeses.

2. **Pacte de la contraprestació futura de lliurar les finques resultants de la construcció sobre el solar cedit**

El lliurament del solar constitueix una bestreta del pagament de l'obra futura, la qual cosa determina la meritació de l'IVA en aquest moment, de conformitat amb l'article 75.3 de la Llei de l'IVA.

Quant a la subjecció a AJD, el criteri de la **Direcció General de Tributs**, manifestat en diverses resolucions, es pot sintetitzar en: el compromís, sense eficàcia real, de lliurar la vivenda futura a canvi del solar no resulta inscriptible en el Registre de la Propietat, perquè, d'una banda, no encaixa en cap dels supòsits previstos en l'article 2 de la Llei hipotecària, i perquè, per l'altra, no constitueix "per se" transmissió, sinó l'assumpció d'una obligació de traslladar el domini, i, tal com determina l'article 9 del Reglament hipotecari, l'obligació de transmetre el domini no és inscriptible. Per tant, segons la Direcció General de Tributs, aquest compromís no queda subjecte a AJD en el moment d'atorgament de l'escriptura en què s'inclou aquest (V2548-06, de 20 de desembre i V0755-08, de 10 d'abril), encara que sí que es produeix la subjecció a AJD en el moment d'atorgament de l'escriptura pública en virtut de la qual es produeix el lliurament efectiu de la vivenda ja construïda (V2341-09, de 19 d'octubre).

D'altra banda, el **Tribunal Economicoadministratiu Regional de València i el Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana** conclouen que el pacte de lliurament de les finques, encara que tinga eficàcia obligacional, sí que està subjecte a la quota gradual de la modalitat documents notarials del subconcepte "actes jurídics documentats" de l'ITPAJD, perquè compleix els requisits de l'article 31.2 del TR ITPAJD.

En aquest sentit, la Sentència núm.639/2008, de 18 de juny, del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana, Secció 3, manifesta en el seu fonament de dret tercer, que "La qüestió central a resoldre en aquest litigi és la de si l'escriptura de permuta de 5 de gener de 2001 que ens ocupa ha de tributar o no per l'impost sobre actes jurídics documentats.

(…)

Fent una lectura harmònica de les normes esmentades, aquesta sala arriba a la conclusió que estem davant d'una escriptura pública relativa a un contracte amb un objecte avaluable i inscriptible en el Registre de la Propietat, que comporta un dret de crèdit per al recurrent, i que està, per tant, subjecte a l'IAJD.

En suport a aquesta apreciació s'ha de mencionar la Sentència del Tribunal Suprem d'11 de maig de 1990, que examina una situació semblant a la d'aquest litigi i resol que estan gravades no sols les transmissions de drets reals sinó també la dels drets de crèdit, que suposen una indubtable alteració patrimonial. Aquesta sentència diu:

(…)

SISÉ. D'altra banda, si s'accepta que no va reproduir la transmissió de béns a favor del permutant que va lliurar el solar, s'hauria d'entendre inexcusablement que del contracte de permuta sí que va sorgir a favor seu un dret de crèdit al lliurament o transmissió a favor seu dels béns futurs que consistien en els locals comercials pactats."

No obstant això, la Sentència d'11 de maig de 1990, del Tribunal Suprem, que cita la mencionada sentència del TSJ de la Comunitat Valenciana, fa referència a un supòsit de subjecció a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses de l'ITPAJD, que grava no sols la transmissió de béns sinó també la de drets, i no a la modalitat d'actes jurídics documentats, per la qual cosa, a pesar de l'afirmació de la sentència indicada, per a la subjecció a la modalitat d'actes jurídics documentats no sols resulta rellevant que es produïsca la transmissió d'un dret, sinó, també, que aquest dret transmés resulte inscriptible.

I, en aquest sentit, la **Direcció General dels Registres i del Notariat**, ha manifestat, en la Resolució de 5 d'octubre de 1994, que el compromís de lliurar una cosa futura assumit per l'adquirent del solar "clarament es configura com una mera obligació personal i, que, per tant, queda exclosa del Registre (es refereix al Registre de la Propietat), sense perjudici d'una breu referència a aquesta en l'assentament que reculla l'adquisició de solar, en tant que contraprestació del negoci adquisitiu –permuta–, que sí que s'ha de reflectir en la inscripció". D'una altra banda, la Resolució de 13 de juliol de 2005, de l'esmentada direcció general, afig que "no és possible que hi haja un dret real sobre una cosa que no existeix encara, i tampoc s'estableix garantia real sobre la contraprestació pactada, que es podria inscriure, de conformitat amb l'article 11 de la Llei hipotecària. La doctrina del *numerus apertus* que al·lega la recurrent no permet que qualsevol dret siga inscriptible (es refereix al Registre de la Propietat), ja que per tal que ho siga el dret del qual es pretén la inscripció ha de tindre les característiques pròpies del dret real".

En canvi, la Resolució del **Tribunal Economicoadministratiu Regional de València**, de 28 d'octubre de 2010, manifesta, en el seu fonament jurídic segon, que "la qüestió principal plantejada per aquesta reclamació consisteix a dilucidar si en relació amb la permuta d'immoble a canvi d'obra futura continguda en el document notarial descrit és procedent o no el gravamen de l'1 % previst en l'article 31-2 del text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats,…

(…)

En aquest cas, el contracte és inscriptible en tant que és translatiu del domini d'un immoble per permuta. Qüestió distinta és que la contraprestació no dineària per la qual la reclamant va ser subjecta al tribut s'articulara com una obligació de lliurament, però això no implica ni que hi haguera dos negocis, sinó només un de permuta, ni que l'acte no fóra inscriptible; en tant que, d'altra banda, el requisit legal no és tant la inscripció del dret sinó la del contracte, a la qual cosa s'afig que d'acord amb la Sentència del Tribunal Suprem de 19 d'abril de 1997: "L'impost d'actes jurídics documentats grava els documents notarials i mercantils, entenent per document el suport escrit amb què es prova, s'acredita o fa constar alguna manifestació, obligació o dret". Per tot això s'ha de considerar que l'operació de permuta descrita ha suposat la meritació del gravamen gradual de l'1 % "actes jurídics documentats" i que, conseqüentment, la liquidació impugnada està d'acord amb el dret en tots els seus extrems."

Respecte d'aquesta qüestió, a més de la Direcció General de Tributs i del TER i el TSJ de la Comunitat Valenciana, consten pronunciaments del **Tribunal Superior de Justícia de Catalunya**, si bé de manera contradictòria: així, mentre que la Sentència 1043/2000, de 13 de novembre, considera que "l'obligació de lliurament pactada pot tindre accés al Registre per mitjà de la inscripció de l'escriptura, amb els efectes de publicitat inherents, ja que es tracta d'un contracte plenament perfeccionat, sense que el fet que una de les prestacions quede diferida en el temps excloga o afecte la meritació de l'impost", i, en la Sentència de 13 de febrer de 2008, que, respecte de l'obligació de lliurament futura, no és un negoci diferent del de la permuta, i, per tant, inscriptible, en canvi, la Sentència 359/2001, de 23 d'abril, de l'esmentat tribunal, considera que "una vegada que es va efectuar el lliurament de les edificacions i es van atorgar les dues escriptures públiques corresponents (tradició formal o instrumental), és quan es va produir el fet imposable de l'impost en la modalitat d'actes jurídics, perquè només després de formalitzar els lliuraments va poder la senyora T. inscriure les entitats registrals…al seu nom en el Registre de la Propietat".

En definitiva, s'ha de concloure que el compromís de lliurament futur d'un immoble contingut en una escriptura pública, en el marc d'una permuta, no queda subjecta a actes jurídics documentats, tenint en compte, d'una banda, la doctrina reiterada de la Direcció General de Tributs en aquest àmbit, fonamentada, alhora, en la doctrina de la Direcció General dels Registres i del Notariat, en el fet que aquest compromís no resulta inscriptible en el Registre de la Propietat, i, d'una altra, que l'únic pronunciament del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana que hi ha, en el sentit de si considerar subjecte a AJD aquest compromís, a més de no suposar una doctrina reiterada que contradiga fermament la doctrina administrativa de la Direcció General de Tributs, es fonamenta en una sentència del Tribunal Suprem, que fa

referència a un supòsit de subjecció a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses, el criteri jurídic de la qual no resulta traslladable a la modalitat d'actes jurídics documentats.

3. **Lliurament de les edificacions de nova construcció al cedent del solar**

En el moment de la transmissió de les finques noves, es produeix un primer lliurament d'edificacions, que, d'acord amb l'article 20.1.22 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit, resulta subjecta i no exempta en l'IVA.

Aquesta transmissió de les finques noves, quan s'efectue en escriptura pública, determinarà l'exigència de la tributació per la quota gradual del subconcepte AJD, en complir els requisits que a aquest efecte estableix l'article 31.2 del TR ITPAJD.

No obstant això, en el supòsit que s'haja liquidat l'impost en ocasió de la formalització del compromís de lliurament de les finques resultants a canvi del terreny, la transmissió de les finques noves, quan s'efectue en escriptura pública, no s'ha d'exigir la quota gradual del subconcepte AJD, perquè no suposa quantitat o cosa valorable diferent d'aquella per la qual ja es va liquidar efectivament en un moment anterior.