

## NUMERO DE CRITERIO: CRI0004-11

### Órgano:

Dirección General de Tributos.

### Fecha de salida:

3 de mayo de 2012

### Cuestión planteada.

Análisis de las implicaciones tributarias de la operación de permuta de solar a cambio de obra futura documentada en escritura pública.

### Normativa:

1. Artículos 5, 20.Uno.20, 20.Uno.22 y 75.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. Artículos 7, 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### Doctrina:

1. Sentencia núm.639/2008, de 18 de junio, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.
2. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, de 28 de octubre de 2010
3. Resoluciones de la Dirección General de Tributos V2548-06, de 20 de diciembre, V0755-08, de 10 de abril, y V2341-09, de 19 de octubre.

### Contestación.

La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra. Una de las operaciones de permuta más importantes en el mercado inmobiliario es la cesión de solar a cambio de obra futura, en la cual se distinguen, a su vez, tres operaciones.

#### 1. Cesión del terreno

Esta cesión puede resultar sujeta a IVA o a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en adelante ITPAJD.

1. Si el transmitente es un empresario o profesional (en virtud del artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA) y el bien está afecto a su actividad, la transmisión de los terrenos, si se consideran edificables por ser calificados como solares por la [legislación](#) urbanística, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa, constituirá una operación sujeta al IVA y no exenta, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20 de la LIVA, y, en consecuencia, no sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD, en virtud del artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TR ITPAJD).

La escritura que documente la operación estará sujeta a la cuota fija y a la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados - documentos notariales del ITPAJD, en este último caso, al cumplir los requisitos del artículo 31.2 del TR ITPAJD, es decir:

- Constituir primeras copias de escrituras y actas notariales.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos TPO y Operaciones societarias del ITPAJD.

El sujeto pasivo será el adquirente del terreno y la base imponible el valor real de las fincas objeto de transmisión.

2. Si el transmitente no es un empresario o profesional, o siéndolo, el bien no ha estado afecto a su actividad, la cesión se considera una transmisión no sujeta al IVA y, en cambio, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), modalidad TPO, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 del TRITPAJD. Sujeción a la modalidad de TPO que también se producirá en el caso de constituir una entrega sujeta pero exenta del IVA, salvo cuando el transmitente renuncie a la exención.

El sujeto pasivo será el adquirente del terreno y la base imponible el valor real de las fincas transmitidas.

2. **Pacto de la contraprestación futura de entregar las fincas resultantes de la construcción sobre el solar cedido.**

La entrega del solar constituye un anticipo del pago de la obra futura, lo que determina el devengo del IVA en ese momento, de conformidad con el artículo 75.3 de la Ley del IVA.

En cuanto a la sujeción a AJD, el criterio de la **Dirección General de Tributos**, manifestado en diversas resoluciones, se puede sintetizar en que el compromiso, sin eficacia real, de entregar la vivienda futura a cambio del solar no resulta inscribible en el Registro de la Propiedad, porque, por un lado, no encaja en ninguno de los supuestos previstos en el artículo 2 de la Ley Hipotecaria, y porque, por el otro, no constituye “per se” una transmisión, sino la asunción de una obligación de trasladar el dominio, y, tal y como determina el artículo 9 del Reglamento Hipotecario, la obligación de transmitir el dominio no es inscribible. Por tanto, según la Dirección General de Tributos, tal compromiso no queda sujeto a AJD en el momento de otorgamiento de la escritura en la que se incluye el mismo (V2548-06, de 20 de diciembre y V0755-08, de 10 de abril), aunque sí se produce la sujeción a AJD en el momento de otorgamiento de la escritura pública en virtud de la cual se produce la entrega efectiva de la vivienda ya construida (V2341-09, de 19 de octubre).

Por su parte, el **Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia y el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana** concluyen que el pacto de entrega de las fincas, aunque tenga eficacia obligacional, sí está sujeto a la cuota gradual de la modalidad documentos notariales del subconcepto Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, por cumplir los requisitos del artículo 31.2 del TRITPAJD.

En este sentido, la Sentencia núm.639/2008, de 18 de junio, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección 3, manifiesta en su Fundamento de Derecho Tercero, que. *“la cuestión central a resolver en el presente litigio es la de si la escritura de permuta de 5 de enero de 2001 que nos ocupa debe o no tributar por el Impuesto sobre actos jurídicos documentados.*

(...)

*Haciendo una lectura armónica de las normas citadas, esta Sala llega a la conclusión de que estamos ante una escritura pública relativa a un contrato con un objeto evaluable e inscribible en el Registro de la Propiedad, que comporta un derecho de crédito para el recurrente, estando, por tanto, sujeto al IAJD.*

*En respaldo a esta apreciación debe mencionarse la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 1990, que examina una situación similar a la del presente litigio y resuelve que están gravadas no sólo las transmisiones de derechos reales sino también la de los derechos de crédito, que suponen una indudable alteración patrimonial. Dice dicha sentencia:*

(...)

*SEXO.- Por otra parte, de aceptarse que no reprodujo la transmisión de bienes a favor del permutante que entregó el solar, habría inexcusablemente que entender que del contrato de permuta sí surgió a su favor un derecho de crédito a la entrega o transmisión a su favor de los bienes futuros consistentes en los locales comerciales pactados.”*

No obstante, la sentencia de 11 de mayo de 1990, del Tribunal Supremo, que cita la mencionada sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, hace referencia a un supuesto de sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, que grava no sólo la transmisión de bienes sino, también la de derechos, y no a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por lo que, a pesar de la afirmación de la sentencia indicada, para la sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados no sólo resulta relevante que se produzca la transmisión de un derecho, sino, también, que tal derecho transmitido resulte inscribible.

Y, en este sentido, la **Dirección General de los Registros y del Notariado**, ha manifestado, en su Resolución de 5 de octubre de 1994, que el compromiso de entregar una cosa futura asumido por el adquirente del solar *“claramente se configura como una mera obligación personal y, que, por tanto, queda excluida del Registro (se refiere al Registro de la Propiedad), sin perjuicio de una breve referencia a la misma en el asiento que recoja la adquisición de solar, en tanto que contraprestación del negocio adquisitivo –permuta-, que sí debe reflejarse en la inscripción”*. Por su parte, la Resolución de 13 de julio de 2005, de la citada Dirección General, añade que *“no cabe un derecho real sobre una cosa no existente aún, y tampoco se establece garantía real sobre la contraprestación pactada, que podría inscribirse, de conformidad con el artículo 11 de la Ley Hipotecaria. La doctrina del “numerus apertus” que alega la recurrente no permite que cualquier derecho sea inscribible (se refiere al Registro de la Propiedad), pues para que lo sea el derecho cuya inscripción se pretenda ha de tener las características propias del derecho real”*.

Por su parte, la Resolución del **Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia**, de 28 de octubre de 2010, manifiesta, en su Fundamento Jurídico Segundo, que *“la cuestión principal planteada por la presente reclamación estriba en dilucidar si en relación con la permuta de inmueble a cambio de obra futura contenida en el documento notarial descrito procede o no el gravamen del 1% previsto en el artículo 31-2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,...*

(...)

*En el presente caso, el contrato es inscribible en cuanto traslativo del dominio de un inmueble por permuta. Cuestión distinta es que la contraprestación no dineraria por la que la reclamante fue sujeta al tributo se articulara como una obligación de entrega, pero ello no implica ni que existieran dos negocios, sino sólo uno de permuta, ni que el acto no fuera inscribible; en tanto que, por otra parte, el requisito legal no es tanto la inscripción del derecho sino la del contrato, a lo que se añade que conforme a la Sentencia del Tribunal supremo de 19 de abril de 1997: <<El impuesto de Actos jurídicos Documentados grava los documentos notariales y mercantiles, entendiendo por documento el soporte escrito con el que se prueba, se acredita o hace constar alguna manifestación, obligación o derecho>>. Por todo ello ha de considerarse que la operación de permuta descrita ha supuesto el devengo del gravamen gradual del 1% “actos jurídicos documentados” y que, consecuentemente, la liquidación impugnada es conforme a derecho en todos sus extremos”.*

Respecto de esta cuestión, además de la Dirección General de Tributos y del TEAR y el TSJ de la Comunidad Valenciana, constan pronunciamientos del **Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**, si bien de forma contradictoria: así, mientras en la sentencia 1043/2000, de 13 de noviembre, considera que *“la obligación de entrega pactada puede tener acceso al Registro a través de la inscripción de la escritura, con los efectos de publicidad inherentes, tratándose de un contrato plenamente perfeccionado, sin que el hecho de que una de las prestaciones quede diferida en el tiempo excluya o afecte al devengo del impuesto”,* y, en la sentencia de 13 de febrero de 2008, que, respecto de la obligación de entrega futura, no es un negocio distinto del de la permuta, y, por tanto, inscribible, en cambio, la sentencia 359/2001, de 23 de abril, del citado Tribunal, considera que *“una vez que se efectuó la entrega de las edificaciones, otorgando las dos escrituras públicas correspondientes (tradición formal o instrumental), es cuando se produjo el hecho imponible del impuesto en su modalidad de Actos Jurídicos, pues sólo tras formalizar las entregas pudo la señora T. inscribir las entidades registrales...a su nombre en el Registro de la Propiedad”.*

**En definitiva**, se ha de concluir que el compromiso de entrega futura de un inmueble contenido en una escritura pública, en el marco de una permuta, no queda sujeta a Actos Jurídicos Documentados, teniendo en cuenta, por un lado, la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos en este ámbito, fundamentada, a su vez, en la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en cuanto a que tal compromiso no resulta inscribible en el Registro de la Propiedad, y, por otro, que el único pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana existente, en el sentido de si considerar sujeto a AJD tal compromiso, además de no suponer una doctrina reiterada que contradiga firmemente la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos, se fundamenta en una sentencia del Tribunal Supremo, que hace referencia a un supuesto de sujeción a la modalidad de Transmisiones

Patrimoniales Onerosas, cuyo criterio jurídico no resulta trasladable a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

### 3. Entrega de las edificaciones de nueva construcción al cedente del solar

En el momento de la transmisión de las nuevas fincas, se producirá una primera entrega de edificaciones, que, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, resulta sujeta y no exenta en el IVA.

Dicha transmisión de las nuevas fincas, cuando se realice en escritura pública, determinará la exigencia de la tributación por la cuota gradual del subconcepto AJD, al cumplir los requisitos que a tal efecto establece el artículo 31.2 de la TRITPAJD.

**No obstante, en el supuesto de que se hubiera liquidado el impuesto con ocasión de la formalización del compromiso de entrega de las fincas resultantes a cambio del terreno, la transmisión de las nuevas fincas, cuando se realice en escritura pública, no se exigirá la cuota gradual del subconcepto AJD, por no suponer cantidad o cosa valuable distinta de aquélla por la que ya se liquidó efectivamente en un momento anterior.**