

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.....4
- Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.....4

NOVEDADES NORMATIVAS

- ANDALUCÍA
- ARAGÓN
- CANTABRIA
- CASTILLA Y LEÓN
- CATALUÑA
- EXTREMADURA
- MADRID
- NAVARRA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

- La tributación de las permutas inmobiliarias en la imposición indirecta.
Juan Calvo Vérguez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.....13

TEMAS FISCALES

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....38

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales39
- Impuesto sobre actos jurídicos documentados.....40
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....42
- Procedimiento Tributario 44

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....48

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS.....4

Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. 4

Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19..... 4

NOVEDADES NORMATIVAS

Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Se transcriben los artículos de mayor interés a efectos tributarios

Disposición adicional tercera. Suspensión de plazos administrativos.

1. Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo.

2. La suspensión de términos y la interrupción de plazos se aplicará a todo el sector público definido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

3. No obstante lo anterior, el órgano competente podrá acordar, mediante resolución motivada, las medidas de ordenación e instrucción estrictamente necesarias para evitar perjuicios graves en los derechos e intereses del interesado en el procedimiento y siempre que éste manifieste su conformidad, o cuando el interesado manifieste su conformidad con que no se suspenda el plazo.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, desde la entrada en vigor del presente real decreto, las entidades del sector público podrán acordar motivadamente la continuación de aquellos procedimientos administrativos

que vengan referidos a situaciones estrechamente vinculadas a los hechos justificativos del estado de alarma, o que sean indispensables para la protección del interés general o para el funcionamiento básico de los servicios.

5. La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los procedimientos administrativos en los ámbitos de la afiliación, la liquidación y la cotización de la Seguridad Social.

6. La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

Se modifica el apartado 4 y se añaden los apartados 5 y 6 por el art. único. 4 del Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo.

Disposición adicional cuarta. Suspensión de plazos de prescripción y caducidad.

Los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren.

Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

Se transcriben los artículos de mayor interés a efectos tributarios

Artículo 33

1. Los plazos de pago de la deuda tributaria previstos en los apartados 2 y 5 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los vencimientos de los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos, los plazos relacionados con el desarrollo de las subastas y adjudicación de bienes a los que se refieren los artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y los plazos para atender los requerimientos, diligen-

cias de embargo y solicitudes de información con trascendencia tributaria, para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia, dictados en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y de revocación, que no hayan concluido a la entrada en vigor de este real decreto-ley, se ampliarán hasta el 30 de abril de 2020.

Adicionalmente, en el seno del procedimiento administrativo

NOVEDADES NORMATIVAS

de apremio, no se procederá a la ejecución de garantías que recaigan sobre bienes inmuebles desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley y hasta el día 30 de abril de 2020.

2. Los plazos previstos en los apartados 2 y 5 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los vencimientos de los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos, así como los plazos relacionados con el desarrollo de las subastas y adjudicación de bienes a los que se refieren los artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, además del establecido para atender los requerimientos, diligencias de embargo, solicitudes de información o actos de apertura de trámite de alegaciones o de audiencia que se comuniquen a partir de la entrada en vigor de esta medida se extienden hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso éste resultará de aplicación.

3. Si el obligado tributario, no obstante, la posibilidad de acogerse a la ampliación de los plazos de los apartados anteriores o sin hacer reserva expresa a ese derecho, atendiera al requerimiento o solicitud de información con trascendencia tributaria o presentase sus alegaciones, se considerará evacuado el trámite.

4. Lo dispuesto en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de las especialidades previstas por la normativa aduanera en materia de plazos para formular alegaciones y atender requerimientos.

5. El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

6. El período a que se refiere el apartado anterior no computará a efectos de los plazos establecidos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni a efectos de los plazos de caducidad.

7. A los solos efectos del cómputo de los plazos previstos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el recurso de reposición y en los procedimientos económico-administrativos, se entenderán notificadas las resoluciones que les pongan fin cuando se acredite un intento de notificación de la resolución entre la entrada en vigor del presente real decreto-ley y el 30 de abril de 2020.

El plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas frente a actos tributarios, así como para recurrir en vía administrativa las resoluciones dictadas en los

procedimientos económico-administrativos, no se iniciará hasta concluido dicho período, o hasta que se haya producido la notificación en los términos de la Sección Tercera del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, si esta última se hubiera producido con posterioridad a aquel momento.

8. Los plazos para atender los requerimientos y solicitudes de información formulados por la Dirección General del Catastro que se encuentren en plazo de contestación a la entrada en vigor de este real decreto-ley se amplían hasta el 30 de abril de 2020.

Los actos de apertura de trámite de alegaciones o de audiencia que se comuniquen a partir de la entrada en vigor de esta medida por la Dirección General del Catastro tendrán de plazo para ser atendidos hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso este resultará de aplicación.

Si el obligado tributario, no obstante, la posibilidad de acogerse a la ampliación de los plazos de los apartados anteriores o sin hacer reserva expresa a ese derecho, atendiera al requerimiento o solicitud de información con trascendencia tributaria o presentase sus alegaciones, se considerará evacuado el trámite.

El período comprendido desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos iniciados de oficio, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

Disposición transitoria tercera. Aplicación de determinadas medidas del real decreto-ley.

Lo dispuesto en el artículo 33 será de aplicación a los procedimientos cuya tramitación se hubiere iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto-ley.

Disposición final primera. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Se añade un nuevo número 23 al artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que tendrá la siguiente redacción: «23. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto.».



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS:7

ANDALUCÍA: Decreto-Ley 3/2020, de 16 de marzo, de medidas de apoyo financiero y tributario al sector económico, de agilización de actuaciones administrativas y de medidas de emergencia social, para luchar contra los efectos de la evolución del coronavirus (COVID-19). 7

ARAGÓN: Orden HAP de 13 de marzo de 2020, por la que se adoptan medidas temporales y excepcionales relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón. 9

CANTABRIA: Resolución de 16 de marzo de 2020, por la que se aprueban instrucciones relativas a la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo. 9

CASTILLA Y LEÓN: Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, por la que se adoptan, a consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.10

CATALUÑA: Decreto Ley 7/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes en materia de contratación pública, de salud y gestión de residuos sanitarios, de transparencia, de transporte público y en materia tributaria y económica.10

EXTREMADURA: Decreto 17/2020, de 15 de marzo, por el que se determinan los servicios públicos básicos de la administración de la Comunidad Autónoma de Extremadura y su sector público institucional, ante la declaración del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.11

MADRID: Acuerdo de 13 de marzo de 2020, del Consejo de Gobierno, por el que se declaran días inhábiles en la Comunidad de Madrid desde el 13 al 26 de marzo de 2020.11

NAVARRA: Decreto-Ley Foral 1/2020, de 18 de marzo, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19).11

Novedades a fecha de cierre de la edición

ANDALUCÍA

Decreto-Ley 3/2020, de 16 de marzo, de medidas de apoyo financiero y tributario al sector económico, de agilización de actuaciones administrativas y de medidas de emergencia social, para luchar contra los efectos de la evolución del coronavirus (COVID-19)

Se transcriben los artículos de mayor interés a efectos tributarios

Artículo 4. Plazos de presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el plazo para la presentación y pago de todas aquellas autoliquidaciones cuyo plazo finalice desde la fecha de entrada en vigor del presente Decreto-ley y hasta el 30 de mayo de 2020, ambos inclusive, se ampliará en tres meses adicionales a lo establecido en la normativa específica de cada tributo.

Artículo 5. Prórroga de los plazos de presentación de autoliquidaciones y de ingreso de deudas de Derecho público.

Los plazos de presentación de autoliquidaciones e ingreso de las deudas de derecho público cuyo vencimiento se produzca durante la vigencia del estado de alarma, declarado mediante Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, se prorrogarán hasta el mismo día del mes siguiente a su vencimiento, sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior.

Artículo 6. Modificación del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

El Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, queda modificado como sigue:

Uno. El artículo 52, relativo a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 52. Suministro de información a efectos tributarios.

1. El cumplimiento de las obligaciones formales de los

notarios y las notarias que contemplan los artículos 32.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y 52 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se realizará en el formato, condiciones y diseño que apruebe la Consejería competente en materia de Hacienda.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, los notarios y notarias remitirán por vía telemática a la Agencia Tributaria de Andalucía, con la colaboración del Consejo General del Notariado, cualquiera que sea el hecho imponible, una ficha con todos los elementos y datos de las escrituras por ellos autorizadas con trascendencia en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el plazo máximo de 10 días desde su otorgamiento. Mediante Resolución de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía se determinará la forma de remisión y estructura en las que debe ser suministrada la ficha.»

Dos. Se añade un nuevo artículo 52 bis, relativo a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con la siguiente redacción:

«Artículo 52 bis. Simplificación de obligaciones formales.

1. En el caso de hechos, actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que se documenten o formalicen en escritura pública, no será obligatoria para el contribuyente la presentación junto a la autoliquidación de dicha escritura, a los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de estos tributos.

2. La justificación de la presentación a los efectos de lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y en el artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Im-

puesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con su admisión en las Oficinas o Registros Públicos, se realizará mediante diligencia emitida al efecto a partir del momento en el que conste en el sistema la información suministrada por el notario correspondiente a la autoliquidación presentada.

3. La diligencia a la que se refiere el apartado anterior se obtendrá necesariamente en formato electrónico por los Registros Públicos en los que deba surtir efecto. Mediante Resolución de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía se determinará la forma de obtención y descarga de la diligencia.»

Artículo 7. Modificación de la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda, de 23 de marzo de 2007, por la que se regula la remisión por los notarios a la Administración Tributaria de la Junta de Andalucía, de la copia simple electrónica de las escrituras y demás documentos públicos, a efectos de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se modifica el apartado 1 del artículo 6 de la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda, de 23 de marzo de 2007, por la que se regula la remisión por los notarios a la Administración Tributaria de la Junta de Andalucía, de la copia simple electrónica de las escrituras y demás documentos públicos, a efectos de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 6. Disponibilidad de la diligencia certificada de presentación.

1. Una vez presentada por vía telemática la autoliquidación y presentada la ficha indicada en el artículo 52.2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, o la copia electrónica del documento público correspondiente, conforme a lo señalado en el artículo anterior, los obligados tributarios podrán obtener, a través de la Oficina Virtual Tributaria, una diligencia automatizada para hacer constar la presentación.

Los titulares de los Registros Públicos deberán obtener la diligencia a los efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por el artículo 31 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 51 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, así como por los artículos 64 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre y 98 y 101 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, de conformidad con lo que establece el apartado 3 del artículo 52 bis del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por

la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de Tributos Cedidos.»

Artículo 8. Modificación del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo.

Se modifica la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, que queda redactada como sigue:

«Disposición adicional primera. Agencia Tributaria de Andalucía.

1. De conformidad con el artículo 9 de la Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales, la recaudación de los recursos de naturaleza tributaria y de los demás ingresos de derecho público que realice la Agencia Tributaria de Andalucía formará parte de la Hacienda de la Junta de Andalucía y de su Tesorería General.

2. Además de las personas obligadas por lo establecido en el artículo 14.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y de conformidad con lo establecido en el artículo 14.3 de la citada Ley, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con la Agencia Tributaria de Andalucía, para la realización de cualquier trámite, los siguientes sujetos:

a) Las personas físicas que, actuando en nombre de un tercero, estén incluidas en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, cuando actúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

b) Las personas físicas integradas en entidades, instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales que, en el marco de la colaboración social regulada en el artículo 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, hayan celebrado el correspondiente convenio.»

Disposición final tercera. Entrada en vigor y vigencia.

1. El presente Decreto-ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial de la Junta de Andalucía y mantendrá su vigencia mientras se mantenga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. Sin perjuicio de lo anterior tendrán vigencia indefinida, los Capítulos I y II, a excepción de la vigencia temporal específica determinada en los artículos 3, 4 y 5, el Capítulo III, con excepción del artículo 10, las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera, la disposición transitoria única, la disposición derogatoria única y las disposiciones finales primera y segunda.

2. Lo establecido en los artículos 6, 7 y 8 y en la derogación expresa a que se refiere la disposición derogatoria única tendrán vigencia indefinida, y entrarán en vigor el día siguiente a la publicación de la Resolución de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía a la que se refiere el artículo 6 en el Boletín Oficial de la Junta de Andalucía.

ARAGÓN

Orden HAP de 13 de marzo de 2020, por la que se adoptan medidas temporales y excepcionales relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón.

Primero. Ampliación de los plazos para la presentación y pago de determinados impuestos.

Los plazos para la presentación y pago de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones, y Tributos sobre el Juego, se amplían por período de 1 mes respecto al que legal y/o reglamentariamente corresponda a cada tributo.

Segundo. Presentación telemática.

Las medidas anteriores se entienden sin perjuicio de la posibilidad que tienen los contribuyentes de efectuar la presentación y el pago de dichos impuestos por medios telemáticos.

A tal efecto, la cumplimentación telemática de las autoliquidaciones realizada por el personal al servicio de la Dirección General de Tributos implicará la autorización para que la Administración Tributaria efectúe la presentación telemática de las mismas, en la forma y con las condiciones que establezca el Director General de Tributos.

Tercero. Habilitaciones al Director General de Tributos.

Se habilita al Director General de Tributos para que, mediante Resolución, prorrogue la ampliación de los plazos por períodos iguales, si así lo requiere la persistencia de la situación de emergencia.

Asimismo, al objeto de minimizar, en la medida de lo posible, la asistencia presencial a las oficinas de la Administración Tributaria, además de la habilitación a que se refiere el párrafo segundo del punto anterior, se habilita al Director General de Tributos para que, mediante Resolución, adopte las medidas oportunas, priorizando la atención telefónica o a través de los correos

CANTABRIA

Resolución de 16 de marzo de 2020, por la que se aprueban instrucciones relativas a la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo.

Primero. Todos los órganos y servicios de la Administración General y Sector Público Institucional, conforme las determinaciones de la citada Disposición Adicional sobre la suspensión de términos y la interrupción de plazos, deberán tener en cuenta en todas sus actuaciones administrativas que la misma afecta al conjunto de los procedimientos administrativos, **incluidos los de naturaleza tributaria** y de contratación pública.

Así, debe entenderse, a título ejemplificativo, que no excluyente, que quedan suspendidos e interrumpidos los plazos y términos, en:

- Procedimientos de otorgamiento de subvenciones.
- Procedimientos de concesión de autorizaciones administrativas.
- Procedimientos de inscripción o reconocimiento de situaciones.

d) Procedimientos sancionadores.

e) Procedimientos selectivos de cualquier clase e índole. La suspensión e interrupción de plazos no supone que no puedan seguirse instruyendo los expedientes activos que obren en la administración, si bien, los plazos establecidos al respecto están en suspenso, lo anterior, no supone que no pueda acudir a las previsiones del artículo 120 de la Ley 9/2017 LCSP, que regula los contratos de emergencia.

Segundo. Asimismo, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Cuarta del citado Real Decreto, los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos de los ciudadanos/as quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren.

Tercero. La duración de esta suspensión será inicialmente la prevista para el "Estado Alerta" y sus posibles prórrogas.

Cuarto. Esta suspensión de plazos no afectará a los procedimientos y resoluciones que tengan su origen en situaciones estrechamente vinculadas a los hechos justificativos del esta-

do de alarma. En estos casos los órganos responsables de su tramitación consultaran a sus servicios jurídicos la concurrencia o no de las circunstancias que justifiquen la no suspensión.

CASTILLA Y LEÓN

ORDEN EYH/328/2020, de 19 de marzo, por la que se adoptan, a consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Artículo 1. Ampliación de los plazos para la presentación y pago de autoliquidaciones de determinados impuestos.

Los plazos para la presentación de la autoliquidación y pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se amplían en un mes con respecto al que corresponde a cada tributo según la normativa en vigor.

Artículo 2. Habilitación al titular de la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica. Se habilita al titular de la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica para que prorrogue la ampliación de plazos establecida en esta orden por períodos de un mes, si fuera necesario en atención al mantenimiento de las circunstancias excepcionales que han dado lugar a la aprobación de esta orden.

Artículo 3. Vigencia temporal. La presente orden entrará en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial de Castilla y León, y resultará de aplicación tanto a los plazos en curso no vencidos surgidos de hechos imponderables devengados con anterioridad a entrada en vigor de la presente orden, como a los plazos que se abran como consecuencia de hechos imponderables que se devenguen a partir de su entrada en vigor, y su vigencia se extenderá hasta la finalización del estado de alarma establecido por el Real Decreto 463/2020, o norma que lo prorrogue.

CATALUÑA

Decreto-Ley 7/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes en materia de contratación pública, de salud y gestión de residuos sanitarios, de transparencia, de transporte público y en materia tributaria y económica.

Previsiones en materia tributaria

Artículo 14 Suspensión de los plazos de presentación e ingreso de tributos.

En el ámbito de aplicación de los tributos propios de la Generalidad de Cataluña y de los tributos cedidos se establece la suspensión de la presentación de autoliquidaciones y pago

de los mencionados tributos hasta que se deje sin efecto el estado de alarma establecido en el Real decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria provocada por el COVID-19.

EXTREMADURA

Decreto 17/2020, de 15 de marzo, por el que se determinan los servicios públicos básicos de la administración de la Comunidad Autónoma de Extremadura y su sector público institucional, ante la declaración del estado de alarma para la gestión de la

Disposición adicional segunda. Suspensión de plazos administrativos, de prescripción y caducidad.

De conformidad con lo dispuesto en las disposiciones adicionales tercera y cuarta del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se suspenden términos y se interrumpen los plazos

para la tramitación de los procedimientos de la Administración de la Comunidad Autónoma y su sector público institucional, así como los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos, durante la vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adopten.

MADRID

Acuerdo de 13 de marzo de 2020, del Consejo de Gobierno, por el que se declaran días inhábiles en la Comunidad de Madrid desde el 13 al 26 de marzo de 2020.

Primero Declarar, a efectos de cómputo de plazos en los procedimientos administrativos que se tramiten en el ámbito de la Comunidad de Madrid, como días inhábiles los comprendidos

entre el 13 y el 26 de marzo de 2020, ambos inclusive. **Segundo** Esta declaración de días inhábiles será de aplicación a los plazos computados por meses.

NAVARRA

Decreto-Ley FORAL 1/2020, de 18 de marzo, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19).

Disposición adicional primera.—Suspensión de plazos en el ámbito tributario.

1. En el ámbito de las competencias de la Comunidad Foral de Navarra, de acuerdo con lo previsto en el Convenio Económico, el período comprendido desde la entrada en vigor del presente Decreto-ley Foral hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos tributarios, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

2. No obstante lo anterior, el órgano competente podrá acordar, mediante resolución motivada, las medidas de ordenación e instrucción estrictamente necesarias para evitar

perjuicios graves en los derechos e intereses del interesado en el procedimiento y siempre que éste manifieste su conformidad, o cuando el interesado manifieste su conformidad con que no se suspenda el plazo.

3. Los plazos de pago de la deuda tributaria previstos en la normativa tributaria que no hayan concluido a la entrada en vigor de este Decreto-ley Foral se ampliarán hasta el 30 de abril de 2020.

Los plazos de pago de la deuda tributaria correspondientes a notificaciones realizadas a partir de la entrada en vigor este Decreto-ley Foral se ampliarán hasta el 30 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso éste resultará de aplicación.

Asimismo, se retrasa un mes el pago del vencimiento correspondiente al mes de marzo de los aplazamientos vigentes, retrasándose, en consecuencia, un mes cada uno de los vencimientos restantes.

4. El período a que se refiere el apartado 1 no computará a efectos de los plazos establecidos en el artículo 55 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, ni a efectos de los plazos de caducidad.

5. El plazo para presentación e ingreso de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones y declaraciones informativas correspondientes a los meses de febrero y marzo, así como al primer trimestre de 2020, finalizará el 30 de abril de 2020.

6. Lo dispuesto en esta disposición será de aplicación a los procedimientos cuya tramitación se hubiera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto-ley Foral.



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 14

La tributación de las permutas inmobiliarias en la imposición indirecta

JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura. 14

La tributación de las permutas inmobiliarias en la imposición indirecta.

JUAN CALVO VÉRGEZ. *Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

I.- CONSIDERACIONES GENERALES.

II.- LA NECESARIA DELIMITACIÓN DE LA OPERACIÓN A EFECTOS DEL IVA Y DEL ITPAJD.

III.- CRITERIOS GENERALES DE SUJECCIÓN DE LA OPERACIÓN A EFECTOS DEL IVA.

IV.- CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS ORIGINADAS EN EL INSTANTE DE LA ENTREGA DEL TERRENO A EFECTOS 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:

2. 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 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.

VII. REFLEXIONES FINALES.

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 fu-

tura 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 (CC) 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 permuta¹.

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 edificaciones².

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,

¹ 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.

² 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. En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 5 de marzo de 2013 reconoce la existencia de permuta con precio

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 superficie³.

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. 17.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en tanto en cuanto no se escriture la transmisión una vez finalizadas las obras de promoción⁴. Esta última posibilidad es comúnmente conocida como “adquisición cero”.

anticipado en la transmisión de edificación futura a cambio de cuotas de participación en la Junta de Compensación.

³ 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.

⁴ Dispone concretamente el citado art. 17.4 de la LIS que “Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.

No tendrán esta consideración las subvenciones.

b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el capítulo VII del título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.

c) 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.

d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el capítulo VII del título VII de esta Ley.

e) Los adquiridos por permuta.

f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el capítulo VII del título VII de esta Ley.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 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.

Por otra parte, y con carácter general, tras la modificación introducida en este punto por la Ley 20/2015 de 14 de julio, de Ordenación, Supervisión y Solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, en la parte que hace referencia al régimen de garantías en la compra de vivienda sobre plano de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, se modificó la regulación anterior, de conformidad con la cual se establecía que la percepción de cantidades anticipadas en la edificación por los promotores o gestores se cubriría mediante un seguro que indemnizara el incumplimiento del contrato en forma análoga a lo dispuesto en la antigua Ley 57/1968, de 27 de julio, sobre percepción de cantidades anticipadas en la construcción y venta de viviendas.

Así las cosas mientras que, al amparo de la anterior regulación, se establecía la obligatoriedad de asegurar las cantidades entregadas a cuenta por los compradores sin especificar a partir de qué momento surgía dicha obligatoriedad, con efectos desde el 1 de enero de 2015 se delimitó cuándo comienza a aplicarse esa obligación de garantizar el dinero anticipado en una compra de vivienda sobre plano, que no es otro que el de la obtención de la licencia de obras. No obstante debe entrar a clarificarse si la modificación operada excluye o no las cantidades entregadas con anterioridad a la obtención de la licencia, así como si su única finalidad es determinar el momento de entrada en vigor de la garantía. Asimismo se ha de entrar a clarificar si esta última cubre solo las cantidades aportadas a partir de la obtención de la licencia.

Por lo que respecta a la cuestión relativa al periodo de caducidad que la vigente regulación impone para los avales, mientras que, al amparo de la anterior regulación, si una promotora incumplía la fecha de entrega de llaves y se negaba a devolver las cantidades entregadas a cuenta se podía reclamar al promotor por un periodo que, en términos generales, podía prolongarse hasta pasados quince años a contar desde la fecha prevista para la recepción de las viviendas, la vigente normativa aplicable establece que los avales caducan a los dos años desde la citada fecha, lo que significa que una vez transcurridos los mismos ya nada se puede reclamar, con la consiguiente desprotección que ello supone para el comprador o consumidor.

De acuerdo con la vigente regulación las garantías establecidas al efecto solo operan a partir de la obtención del permiso de edificación⁵. Y ello a pesar de que buena parte de las reclamaciones se produce por el dinero entregado antes

de la licencia ya que, a partir de las autorizaciones, el riesgo de que los inmuebles no lleguen a entregarse es mucho menor. A nuestro juicio parece más razonable que el aval cubra todas las cantidades abonadas, independientemente de si se pagaron antes o después de la licencia de obra, entrándose a delimitar la responsabilidad si se demuestra que el promotor no había contratado las pólizas o avales preceptivos.

En resumen, la vigente regulación aplicable establece la caducidad a la reclamación, garantizándose menos cantidades aseguradas. De no haberse entregado la vivienda en la fecha establecida ni las cantidades de dinero aportadas se prevé que el aval que habría de ejecutarse en tal caso caduque a los dos años. Así, transcurrido ese plazo, el comprador no podría reclamar ninguna cantidad. En cambio la anterior normativa no establecía esa caducidad, sino el periodo general del Código Civil para reclamar de hasta quince años.

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.

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, 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 transmisio-

⁵ Con carácter general a la hora de proceder a la fijación de dichas garantías se ha de tener presente que aquellas aportaciones que realicen los compradores al promotor solo debe hacer frente a los gastos de edificación y no a los de compra del suelo, ni a la tramitación de los planes parciales o a los gastos de urbanización. Asimismo debe haberse constituido un aval general de toda la promoción que garantice todas las

cantidades entregadas a cuenta por todos los futuros propietarios de cada una de las casas que compongan la promoción, además del aval individual garantizado por un banco o una compañía de seguros que posibilite la percepción de una eventual indemnización así como la recuperación del dinero pagado en caso de que finalmente no se entregue la vivienda adquirida.

nes 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, 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 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. 45.1.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.

Dada una concreta operación consistente en la permuta realizada por un Ayuntamiento de unas fincas rústicas para la construcción de un vial en virtud de la cual, a cambio de la cesión, los titulares de las fincas rústicas recibirían un solar que le correspondería al Ayuntamiento en virtud del deber de cesión obligatoria impuesto por la legislación urbanística, y existiendo la intención por parte del citado Ente Local de permutar varias parcelas de suelo por unas fincas rústicas, afirma la DGT mediante contestación a Consulta de 15 de septiembre de 2014 que, siendo realizada la citada operación en el ejercicio de la actividad de gestión del patrimonio municipal del suelo, la misma tendrá la calificación de empresarial y, realizándose mediante contraprestación (no dineraria), estará sujeta al IVA, de acuerdo con lo establecido por el art. 4 de la Ley 37/1992. Por otra parte, teniendo los propietarios de las fincas rústicas que vayan a ser objeto de transmisión al Ayuntamiento la consideración de particulares, pero no detallándose si los mismos desarrollan o no alguna actividad empresarial o profesional, se ha de recordar las dos posibles situaciones susceptibles de llegar a producirse: cuando los propietarios de los terrenos ocupados tengan la condición de empresario o profesional y tales entregas se efectúen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, dichas

entregas estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido; y cuando los propietarios de los terrenos no ostenten la condición de empresario o profesional, las entregas referidas no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el ITPyAJD, Modalidad de TPO.

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 en su día por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Baleares de 5 de marzo de 1996, 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 (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 subarriendos, 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, 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 AJD⁶.

A esta cuestión se refirió asimismo la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 13 de febrero de 2008, relativa a la tributación a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados 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, 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 tiene declarado a este respecto que el hecho imponible del Impuesto de que se trate no lo 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.

Dada una concreta operación por virtud de la cual una entidad mercantil titular de un terreno tuviese previsto suscribir con un Ayuntamiento un convenio en virtud del cual éste último fuese a adquirir el terreno calificado como espacio libre público y, a cambio de dicha entrega, aquella recibiese un terreno propiedad del Ayuntamiento calificado como suelo urbano no consolidado, de acuerdo con lo declarado por la DGT mediante contestación a Consulta de 23 de marzo de 2015, estaríamos en presencia de una permuta a resultas de la cual se producirían dos transmisiones de bienes inmuebles: por un lado, la transmisión del terreno del Ayuntamiento a la entidad; y, por otro, la transmisión del terreno de la entidad al Ayuntamiento.

Centrándonos en esta segunda operación, y de conformidad con lo manifestado por la DGT en la citada Resolución, la entrega del terreno estaría exenta en la medida en que se destinara a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. A este respecto se ha de tener presente que, tratándose de la transmisión de un bien efectuada por un no empresario o profesional, o que, aun siéndolo, el bien transmitido no formara parte de su patrimonio empresarial, en ambos casos se trataría de una operación sujeta al ITPyAJD en su Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, conforme al art. 7.1.A). Si, por contrario, el transmitente fuese empresario o profesional y se tratase de un bien integrado en su patrimonio empresarial o profesional, dicha transmisión constituiría una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no sujeta a la Modalidad de TPO, salvo en los supuestos de excepción establecidos en el art. 7.5. La no sujeción de dicha transmisión por la Modalidad de TPO permitiría, en caso de que la operación se documentara en escritura pública, la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la Modalidad de AJD, al concurrir todos los requisitos exigidos en el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto. Así las cosas tanto si la operación tributara por la Modalidad de TPO o por la cuota variable del Documento Notarial, la condición de sujeto pasivo recaería en la entidad, por su condición de adquirente, de conformidad con los arts. 8.a) (para la Modalidad de TPO), y 31.2 (en cuanto a la Modalidad de AJD, Documentos Notariales).

En consecuencia la transmisión por la sociedad del terreno al Ayuntamiento, efectuada como consecuencia de una operación de permuta, estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si el inmueble se encontrase afecto al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales de aquella. Ahora bien la sujeción de la referida entrega al Impuesto podría resultar exenta en virtud de lo dispuesto en el número 20º del apartado uno del art. 20 de la Ley 37/1992. A tal efecto, de resultar exenta la operación, podría ser de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del art. 20 de la Ley 37/1992, en su redacción dada por la Ley 28/2014, de 28 de noviembre, en cuanto a la renuncia a la exención. Y si se ejercitara

⁶ Véase, en este sentido, la contestación de la DGT a Consulta de 10 de abril de 2008.

la renuncia a la exención, el Ayuntamiento adquirente de los inmuebles se convertiría en sujeto pasivo del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el art. 84.Uno.2 letra e) de la Ley del Impuesto, que, tras la entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, establece la inversión de sujeto pasivo para las siguientes entregas: “e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.”

III. CRITERIOS GENERALES DE SUJECCIÓN 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.2º de la Ley 37/1992. 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 imponible 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,

⁷ Recuérdese a este respecto que la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, 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 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.

al afirmarse que “En la permuta o canje existen dos hechos imponibles 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 LIVA⁷. 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.

Declara a este respecto la DGT en contestación a Consulta de 29 de enero de 2008, 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 urbanizan⁸.

Igualmente en su contestación a Consulta de 8 de julio de 2008, 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 perso-

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.”

⁸ 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.

nales 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 mismo⁹.

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.Uno.24^o de la Ley 37/1992, ya que este supuesto de exención deja de aplicarse cuando concurre con la exención que establece el art. 20.Uno.22^o de la Ley, relativa a segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación¹⁰.

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 22^o, 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, 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, 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 entrega¹¹.

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, al precisarse que *“Si para el que entrega el solar la operación de permuta es equiparable, como ha establecido la Dirección General de*

⁹ En este sentido precisa la DGT en la citada Contestación a Consulta de 8 de julio de 2008 que *“No cabe afirmar que unos determinados servicios se presten 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.

¹⁰ Cuestión distinta es que quepa renuncia a la exención siempre que se cumplan los requisitos del art. 20.apartado Dos de la LIVA 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.

¹¹ Tal y como se afirma en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Murcia de 26 de noviembre de 2010, en el contrato de permuta de finca por inmueble a construir es primera entrega la de la vivienda en pago de la contraprestación, no existiendo exención y no procediendo la tributación de la operación por ITP.

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”.

En resumen, con carácter general, tratándose de operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura se han de diferenciar hasta tres actuaciones distintas a efectos del IVA. En primer lugar, la entrega del terreno, que se encontrará sujeta al Impuesto cuando sea realizada por quien tenga la condición de empresario o profesional y concurren el resto de requisitos generales de sujeción establecidos por el art. 4.Uno de la Ley 37/1992. En segundo término, la entrega de la edificación terminada en que se materializa, total o parcialmente, la contraprestación de la entrega del terreno indicada con anterioridad, la cual tendrá lugar cuando concluya su construcción estando, con carácter general, sujeta y no exenta del Impuesto. Y, por último, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 75.Dos de la Ley 37/1992, la entrega de los terrenos indicada en primer término, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, constituirá adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto¹².

Por otra parte se ha de tener presente que el art. 80.Dos de la Ley 37/1992 prevé que la base imponible del Impuesto correspondiente a las entregas de bienes sujetas al mismo deba modificarse cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos del comercio, quede sin efecto total o parcialmente la operación gravada o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado. Así las cosas en aquellos casos en los que, por haberse resuelto una operación, el destinatario de la misma devuelva los bienes que inicialmente le fueron entregados, tal devolución no constituirá en tanto que tal una entrega de bienes sujeta al IVA realizada por el referido destinatario en favor de quien le realizó a él la entrega inicial, puesto que constituye un supuesto que da lugar a la rectificación de la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación inicialmente realizada¹³.

Por tanto si, como consecuencia de la resolución del contrato de permuta, se fuese a devolver a su propietario original el solar que entregó en virtud del citado contrato, debe entenderse que tal entrega no constituye una entrega de bienes

¹² Véase a este respecto lo declarado por la DGT, entre otras, en sus contestaciones a Consultas de 21 de diciembre de 2016 y 21 de marzo de 2005.

¹³ A este respecto, en relación con la cuestión relativa al plazo para la rectificación de la repercusión y expedición de la oportuna factura rectificativa la Resolución del TEAC de 12 de diciembre de 2018 analizó un concreto supuesto en el que una entidad alegó que, tratándose de la minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, podía optar por iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos o bien regularizar su situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que debiera efectuarse la rectificación. La repercusión resultaba debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo. Por tanto la posterior modificación de la base imponible porque la operación

a efectos del IVA y, por consiguiente, no podrá considerarse una operación sujeta al Impuesto, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes (terrenos) que en su día se realizó, tanto si dicha entrega estuvo sujeta a dicho Impuesto como si no.

Por último se ha de tener presente que, de acuerdo con lo manifestado por el TS en su Sentencia de 2 de noviembre de 2017, relativa a la tributación de la modificación de un contrato de permuta de un solar a cambio de obra futura por otro que establece el intercambio de ese solar por una cantidad de dinero, si la modificación del citado contrato de permuta de un solar a cambio de obra futura por otro que establece el intercambio de ese solar por una cantidad de dinero constituye una novación modificativa de la escritura, la permuta habrá quedado sin efecto, produciéndose entonces un nuevo hecho imponible como es la compraventa.

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 tributaría 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 37/1992¹⁴. El promotor, receptor del terreno, queda pues sujeto a IVA, pudiendo proceder a su deducción de acuerdo con las reglas generales.

quedó sin efecto no implica que ello transforme el carácter del ingreso efectuado originariamente, sino que obliga a modificar la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente ya que fue procedente cuando se realizó la operación. En base a ello estimó el TEAC que el procedimiento que podría utilizar el sujeto pasivo para regularizar su situación tributaria sería el de regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que hubiera de efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, estando obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso. De este modo la rectificación de la repercusión del Impuesto a consecuencia de la modificación de la base imponible, concretada en la expedición de la correspondiente factura rectificativa, habría de efectuarse tan pronto se produzca la causa determinante de la modificación, encontrando su único límite en el plazo de cuatro años. Y, una vez producida tal rectificación, si ello implicase una modificación de las cuotas repercutidas a la baja (tal y como sucedía en el presente caso) se contaría con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria y recuperar de la Administración tributaria el importe de las cuotas repercutidas e ingresadas en exceso.

¹⁴ Téngase presente a este respecto además que, tal y como afirma el TS en su Sentencia de 18 de marzo de 2009, en la permuta de terreno por construcción el valor de mercado se refiere a la fecha de devengo. En este mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Alto Tribunal de 29 de abril de 2009. De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal en los citados pronunciamientos señala la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 14 de febrero de 2014 que en las operaciones de permuta de terreno por construcción futura los devengos son simultáneos y la base imponible a efectos del IVA ha de quedar integrada por el valor de los derechos convenidos en la fecha del contrato o valorables en dicha fecha.

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 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 repercute el promotor.

2. 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 aquella 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 edificaciones¹⁵. 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 en sus apartados dos y seis.

¹⁵ Véanse en esta misma línea las Sentencias del TSJ. de Aragón de 15 de septiembre de 2008 y de 22 de abril de 2010, del TSJ. de Asturias de 4 de enero de 2002 y de 30 de octubre de 2003 y del TSJ. de Cataluña de 23 de abril de 2001, de conformidad con las cuales en la permuta de inmueble a cambio de edificación futura con la entrega de aquél se devenga el IVA por transmisión y el IVA por edificaciones futuras como pago anticipado. El Impuesto se devengará cuando la promotora tenga el poder de disposición sobre el terreno, constituyendo la entrega de solar un anticipo de la posterior venta. En este mismo sentido se pronuncia la Sentencia del TSJ. de Cantabria de 24 de mayo de 2001.

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 elevado 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”*¹⁶.

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 LIVA¹⁷.

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

¹⁶ Recuérdese, además, que el apartado cuarto de dicho precepto fue objeto de nueva redacción por la Ley 11/2009, de 26 de octubre, 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 redujo el plazo de dos años anteriormente existente a uno a contar desde la fecha del devengo.

¹⁷ 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 por lo que respecta a ese valor desconocido del solar.

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 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 entregado¹⁸.

De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto, en su redacción otorgada por la Ley 28/2014, *“Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes. Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.*

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores”.

Pues bien, la aplicación de la regla anterior (en virtud de la cual, a los efectos de cuantificar la base imponible del IVA en una operación con contraprestación en especie entre partes

no vinculadas, la Administración tributaria ha de atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación de la prestación de servicios) 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 y 24 de noviembre de 1997 que la solución correcta sería la segunda. A juicio del Tribunal, de lo dispuesto en el art. 79.Uno 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. De este modo en la permuta de solar por edificación la entrega de aquél sería el pago anticipado, pero el valor de ésta se concretaría el que tuviera cuando se entregase, de modo que al tiempo de la permuta la base habría de fijarse provisionalmente según criterios fundados, sin perjuicio de la posterior rectificación.

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, 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 un supuesto peculiar de aplicación de esta regla, consistente en la realización de dos ventas cruzadas entre sociedades

¹⁸ 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.

vinculadas. La primera de ellas transmitía a la segunda, por un precio en metálico, un terreno edificable¹⁹ 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, 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.

Como seguramente se recordará 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, 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 derivaba 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, así como el TEAC en diversas Resoluciones tales como las de 9 de junio de 1994 y 24 de noviembre de 1997, 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 afirmó en el Dictamen de la Comisión, la

práctica seguida hasta entonces por la Administración española había 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 resultaba conforme con lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 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 resultaba 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 la UE, 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 consideraba 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), estimó la Comi-

¹⁹ De cara a la delimitación de este concepto relativo a "terreno edificable" se ha de tener presente que, tal y como tiene declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 4 de septiembre de 2019 (As. C-71/18), en el ámbito del IVA la entrega de un terreno con un edificio no constituye una entrega de un "terreno edificable". En el concreto supuesto enjuiciado por el Tribunal la cuestión a dilucidar residía en clarificar si una operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio puede calificarse de entrega de un "terreno edificable" cuando las partes tienen la intención de que el edificio sea demolido total o parcialmente con objeto de dejar espacio para un nuevo edificio. En el concreto caso planteado una sociedad vendió un terreno en el que estaba edificado un almacén, que había adquirido con anterioridad, supeditando la citada venta a que la compradora demoliese parcialmente el almacén edificado, obligándose la vendedora a entregar un inmueble destinado a viviendas completamente terminado en ese terreno. El TJUE, siguiendo el criterio recogido en las Conclusiones del Abogado General, afirma que no puede considerarse que operaciones de venta como las controvertidas en el litigio principal formen parte de un único y mismo conjunto, debiendo apreciarse separadamente a efectos

del IVA. Y, por lo que respecta a la delimitación del concepto de "edificio", se remite el Tribunal a la Directiva 2006/112, en la que dicho concepto se define como "toda construcción incorporada al suelo", mientras que el concepto de "terreno edificable" queda definido en dicha norma como "los terrenos, urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros". Así pues la primera venta del terreno con el almacén, que se hallaba en perfecto estado de uso, y la reventa de ese mismo bien por la entidad promotora, constituyen operaciones económicamente independientes y no forman, junto con otras prestaciones, una operación única, no pudiendo calificarse de venta de un terreno edificable, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al tribunal remitente. Tal y como resolvió el TJUE a través del citado pronunciamiento el art. 12.1 a) y b), 2 y 3 y el art. 135.1 j) y k) de la Directiva 2006/112/CE deben interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio no podrá calificarse de entrega de un "terreno edificable" cuando tal operación sea económicamente independiente de otras prestaciones y no forme, junto con ellas, una operación única, aunque la intención de las partes fuera la demolición total o parcial del edificio a fin de dejar espacio para un nuevo edificio.

sión 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 quedarían sometidos a una distinción que el órgano comunitario consideraba injusta, toda vez que se veían obligados a ingresar una cuota de IVA por el valor de mercado del inmueble previsto para el momento en el que aquél estaba 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 defendía la Comisión, ambos supuestos debían ser tratados en idéntico sentido, sin que pudieran hacerse 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, General Tributaria (LGT), 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 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 habría de computarse desde la finalización del período de ingreso del Impuesto. Añadió 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.

Véase, en esta misma línea elaborada por el TS a través de sus Sentencias de 18 de marzo y 29 de abril de 2009, la SAN de 14 de febrero de 2014, de conformidad con la cual en la

permuta de terreno por construcción futura los devengos son simultáneos y la base imponible del Impuesto viene determinada por el valor de los derechos convenidos en la fecha del contrato o valorables en esa fecha.

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. Inicialmente 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, era la de considerar que la posterior entrega de las parcelas debía 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 reparcelación²⁰.

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 exigía diferenciar entre las siguientes situaciones. En primer lugar, que estuviese pendiente la entrega futura de las edificaciones o de las parcelas, en cuyo caso estimó la Comisión que no debía 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

²⁰ A este respecto afirma además la AN mediante Sentencia de 23 de abril de 2013 que en la permuta de terreno afecto al programa de reparcelación sólo se incluye en la base imponible el coste de las obras de urbanización pagadas al urbanizador pudiendo deducir las cuotas soportadas.

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 hubiese 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 hubiesen 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 misma²¹.

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.

Dada una operación de permuta de inmuebles efectuada con un Ayuntamiento a resultas de la celebración de un convenio de colaboración en el marco de una actuación urbanística reconoció la AN mediante Sentencia de 23 de mayo de 2012 el carácter empresarial de la totalidad de la operación de permuta, incluida la entrega de edificios que habían estado afectos a la prestación de un servicio público. Y, tratándose de un inmueble perteneciente en pro indiviso a varios copropietarios (existiendo en consecuencia una comunidad de bienes desde la adquisición pro indiviso, aun cuando con posterioridad se firmase un documento formal de constitución de la comunidad) resulta procedente la consideración de la citada comunidad como sujeto pasivo del Impuesto, correspondiendo el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición a la comunidad de bienes y no pudiendo ser ejercitado por uno de los copropietarios.

Recapitulando, hasta fechas relativamente recientes la Administración tributaria había 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 cumplieren 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 de la 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 promotor²².

²¹Téngase 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.

²²Véanse a este respecto, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 9 de junio de 2004 y 30 de mayo de 2007, así como las contestaciones de la DGT a Consultas núms. V0079-07 y V0398-07. Por su parte la Audiencia Nacional adoptó este criterio a través, entre otras, de sus Sentencias de 31 de octubre de 2002 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, V1679-08 y V1859-08, 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 (As. C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*), 2 de junio de 1994 (As. C-33/93, *Empire Stores*) y de 6 de marzo de 2001 (As. C-33/93) y de 6 de marzo de 2001 (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 y 29 de abril de 2009, 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 terrenos²³, declaró que, de conformidad con lo establecido en el art. 79.Uno de la LIVA, 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.

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, V2050-09, V2079-09, V2089-09, V2095-09 y V2096-09, no tuvo más remedio que adaptar su

²³Concretamente 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.

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.2º 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 plasmó este cambio de criterio a través de su Resolución de 8 de marzo de 2011 declarando el citado Tribunal que, al amparo de lo establecido en el art. 75.Uno.1º de la Ley 37/1992, 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.

En efecto, dada una operación de permuta de suelo por suelo futuro urbanizado el devengo se producirá en la fecha de realización de la operación, cuando opera el intercambio de derechos por las partes, siendo indiferente a este respecto que uno de tales derechos no se haya materializado todavía en bienes físicos concretos, ya que ambos presentan a la fecha de devengo un valor de mercado, hallándose perfectamente determinadas las contraprestaciones de ambas partes.

Tal y como precisa el TEAC el devengo se producirá en el instante en el que se otorga la escritura pública, momento en el que se perfecciona el contrato y se produce la entrega de los bienes que se intercambian en la permuta. Por lo que respecta al período de liquidación trimestral o mensual, la misma acta o acuerdo de liquidación podrá referirse a varios períodos o ejercicios, si bien deberá individualizarse el resultado de cada uno de dichos períodos (trimestrales o mensuales), objeto de comprobación, siendo el resultado de la misma la suma algebraica de todas las deudas resultantes. Y, en base a ello, el TEAC optó por anular la liquidación, que comprendía todo el año natural, disponiéndose la retroacción de las actuaciones y la práctica de una nueva liquidación.

Por su parte la DGT señaló en su Resolución de 7 de marzo de 2011 que en esta clase de operaciones procede la consideración de la entrega del suelo como pago anticipado de la

entrega del suelo futuro urbanizado, produciéndose el devengo en el instante de la entrega inicial de los terrenos.

Dicho cambio de criterio tuvo como punto de partida, como ya se ha indicado, lo manifestado por el TS en sus Sentencias de 18 de marzo y de 29 de abril de 2009, 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".

Señala la AN en su Sentencia de 7 de noviembre de 2011, refiriéndose a esta clase de operaciones de permuta de un solar a cambio de bienes inmuebles a construir en el mismo, que la determinación de la base imponible deberá de realizarse en función del valor de mercado en la fecha de devengo, que es cuando se produce la operación, formalizándose el contrato de permuta y poniéndose a disposición el solar. Y, tratándose de unos terrenos que fueron adquiridos a particulares pocos días antes de la realización de la operación y

sometidos a expropiación urbanística por un justiprecio inferior al que se pagó en la adquisición, percibiéndose en contraprestación un aprovechamiento urbanístico de valor muy superior a la adquisición de los terrenos, concluyó la AN que procedía la valoración de los terrenos a precios de mercado. Procedía pues en dicha permuta de terreno por construcción futura atender al valor de mercado si los terrenos se adquirieron pocos días antes y se sometieron a expropiación urbanística con un justiprecio inferior al pagado en la adquisición, percibiendo como contraprestación un aprovechamiento urbanístico muy superior a la adquisición de los terrenos²⁴.

Dada una operación en la que tiene lugar la permuta de suelo a cambio de recibir derechos de aprovechamiento entre un particular y una promotora señaló la DGT en su contestación a Consulta de 22 de noviembre de 2011 que tienen lugar las siguientes operaciones. En primer lugar, la entrega del terreno, que estará no sujeta al IVA cuando el transmitente carezca de la condición de empresario o profesional. En caso de sujeción, la entrega estará exenta cuando se trate de terrenos rústicos, lo que implica que se produciría la sujeción al ITPyAJD, Modalidad TPO. La contraprestación de esta entrega estaría constituida, por lo que al objeto de la consulta se refiere, por las entidades que serían entregadas en un futuro²⁵.

Por lo que respecta a la entrega de las entidades a través de las cuales se materializa la contraprestación de la entrega del terreno referida, aquélla tendría lugar cuando concluya su urbanización, hallándose sujeta y no exenta del IVA. El devengo de dicha entrega se produciría cuando tuviese lugar la transmisión del poder de disposición de las viviendas de acuerdo con lo dispuesto por el art. 75.Uno.1º de la Ley 37/1992.

el Valor Añadido. Recuérdese además a este respecto que, dentro del ámbito del ITPyAJD, el art. 12 de la Ley 19/1995, con ocasión de las permutas de fincas rústicas, establece que *"Estarán exentas en la Modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas con competencias en esta materia, siempre que, al menos, uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria y la permuta, que deberá realizarse en escritura pública, tenga alguna de las siguientes finalidades: eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación general de reforma y desarrollo agrario; suprimir servidumbres de paso; y reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado"*. Añade además a este respecto el art. 11 de la Ley 19/1995 que *"en la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. Para la aplicación del beneficio deberá realizarse la transmisión en escritura pública, y será de aplicación lo establecido en el apartado 2 del artículo 9."* Pues bien, de conformidad con lo declarado por la DGT en la citada Resolución de 30 de enero de 2015, tratándose de una operación de permuta destinada a agrupar o aproximar las parcelas existentes en la explotación y mejorar la rentabilidad de la misma al objeto de facilitar las mejoras se concluyó en el concreto supuesto planteado que dicho propósito encajaba en los supuestos de reestructuración anteriormente citados, procediendo en consecuencia la aplicación de la exención en la Modalidad de TPO del Impuesto. A tal efecto será necesaria, no ya sólo la escrituración pública de las permutas, sino también su previa autorización por los organismos competentes.

²⁴Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 20 de junio de 2012, en la que se reitera que la determinación de la base imponible se producirá en función del valor de mercado en la fecha de devengo con motivo del a formalización del contrato de permuta, no debiendo estar al valor que los bienes tengan cuando sean físicamente construidos y entregados.

²⁵De conformidad con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 30 de enero de 2015, tratándose de un supuesto de permuta de fincas rústicas, y siendo uno de los permutantes titular de una explotación agraria prioritaria, no resultarían aplicables en el IVA los beneficios fiscales previstos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, a resultas de la interpretación conjunta de dicha Ley y de la 37/1992, dado que en esta última (que, como es sabido, incorpora la Directiva comunitaria, de obligado cumplimiento en todos los Estados miembros) no se reconocen aquellos. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior determinadas operaciones de las descritas en los preceptos de la Ley 19/1995 podrían ser objeto de beneficio fiscal en el IVA. Así podría suceder con la exención establecida para la entrega de terrenos rústicos en el art. 20.Uno.2º de dicha Ley 37/1992, conforme al cual se encuentran exentas del citado Impuesto las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. Siendo de aplicación la referida exención ello comportaría la sujeción de la operación al ITPyAJD, habida cuenta de que el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 establece la sujeción a la Modalidad de TPO de las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre

Mediante Sentencia de 8 de febrero de 2012 se encargó de precisar el TSJ. de La Rioja que la determinación de la base imponible a efectos del ITP en estos “pases” de viviendas en construcción queda determinada por el valor del derecho que se cede y no por el valor total del inmueble. De este modo el citado Tribunal vino a desestimar el recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma de La Rioja, confirmando la Resolución del TEAR en virtud de la cual la base imponible, en el supuesto de cesión del derecho a la adquisición de un inmueble en construcción por el que se venían realizando pagos a cuenta, está constituida por el valor real del derecho que se cede y no por el valor total del inmueble, tal y como venía estimando la Administración con anterioridad a la reforma del art. 17.1 del RDLeg. 1/1993 operada por la Ley 4/2008.

A juicio del Tribunal dicho valor debe identificarse con la diferencia resultante entre el valor del inmueble y el importe de las cantidades que todavía habrían de ser abonadas por el cesionario al promotor. En efecto, la base imponible ha de quedar determinada por el valor real del derecho que se adquiere con ocasión de la cesión del contrato, no pudiendo dicho valor ser otro que el valor del inmueble menos el importe de aquellas cantidades que todavía habría de abonar el cesionario al promotor. Ello no significa que deba disminuirse la base imponible en el importe de las deudas en que se subroga el cesionario. Por el contrario, debe entrarse a valorar el derecho que adquiere.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 27 de abril de 2012, relativa a la determinación de la base imponible en un contrato de cesión de derechos p “pase inmobiliario” analizó un supuesto en el que, mediante contrato privado, el contribuyente adquirió los derechos y obligaciones referentes al contrato de compraventa de una vivienda en construcción, subrogándose así en la posición de los compradores iniciales, haciéndose constar en tal contrato como precio de la subrogación una cantidad y siendo de aplicación un tipo impositivo del 7%. Tal documento de cesión de derechos fue autoliquidado por ITP. Con posterioridad se inició un expediente de comprobación de valores, practicándose propuesta de liquidación con una base imponible sobre la argumentación que, el art. 7.1 del RDLeg. 1/1993 y el art. 17.1 del citado texto legal, en la redacción vigente al momento de producirse el contrato de cesión de derechos sobre vivienda, determinaba que la base imponible la constituyese el valor real del inmueble cuyos derechos se pretendieran ceder, puesto que tal es el bien que obtendría en su momento el cesionario de los derechos del contrato privado de compraventa, por lo que la base imponible del ITP se concretaría en el valor real del inmueble.

Pues bien, a juicio del Tribunal los argumentos de la Administración tributaria no podían prosperar, ya que ha de estarse a la normativa aplicable (anterior a la Ley 4/2008) y a la naturaleza del contrato realizado “contrato de cesión de derechos”. En consecuencia la base imponible habrá de

determinarse mediante el valor real del derecho cedido ya que, en relación al art. 17 del Reglamento del ITPyAJD, dicho precepto ordena la aplicación del Impuesto por iguales conceptos y tipos que el bien a cuya adquisición da derecho la cesión del contrato, sin prejuzgar la base imponible aplicable. Y, no existiendo norma especial para la determinación de la base imponible, concluye el Tribunal que debe aplicarse la normativa vigente para la Modalidad de TPO (valor real), no pudiendo ser en consecuencia el valor real del derecho coincidente con el valor del inmueble terminado. Lo relevante es el valor del derecho que se transmite y, en el concreto supuesto de autos, al adquirirse la condición de cedente en el contrato no se estaba adquiriendo un derecho a recibir el inmueble, sino un derecho a adquirirlo pagando determinadas cantidades. En suma, concluyó el Tribunal que lo que ha de valorarse no es el bien que va a adquirirse ejercitando el derecho sino el derecho mismo, cuyo valor depende de los desembolsos adicionales que han de realizarse.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha recordó en su Sentencia de 11 de junio de 2012 que el art. 17.1 del RDLeg. 1/1993 disponía inicialmente que en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hubieran de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigiría el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Es decir, se establecía una regla especial para la determinación de la base imponible en los supuestos de transmisión de créditos o derechos mediante los que puedan obtenerse bienes determinados, remitiéndose en su integridad a las mismas reglas que se aplican a la transmisión de bienes y derechos cuando los mismos ya están en poder del transmitente.

En cambio, la Ley 4/2008 estableció una medida para mejorar la situación de los particulares en el mercado inmobiliario en la cesión de créditos o derechos de adquisición de inmuebles en construcción cuya regulación determina una base imponible cuantificada en función del valor total construido de los inmuebles, objeto de modificación por la citada Ley, para que se ajuste al valor real del inmueble en construcción en el momento de la cesión del derecho privado de compra. Y, a juicio del Tribunal, la citada reforma legislativa, junto a una interpretación literal y sistemática del art. 17.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, permite concluir que la base imponible en la fecha en que se formalizó el contrato de cesión (antes de la entrada en vigor de la Ley 4/2008) se determina mediante el valor del inmueble que se cede y no por el precio hasta entonces pagado por el comprador.

Mediante contestaciones a Consultas de 20 de marzo y 5 de diciembre de 2012 declaró la DGT que, en esta clase de operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura se originan tres operaciones a efectos del IVA. En primer lugar, la entrega del terreno, que se encontrará sujeta al IVA cuando sea realizada por quien tenga la condición de empresario o profesional y concurren el resto de requisitos

generales de sujeción establecidos por el art. 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. La referida entrega, de estar sujeta al Impuesto, estará normalmente no exenta del mismo, al tratarse de suelo edificable o suelo urbanizado por el transmitente y, por tanto, estará excluida de la exención regulada en el art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.

En segundo término, la entrega de la edificación terminada en que se materializa la contraprestación de la entrega del terreno referida en el guión anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción. Tal y como precisa el citado Centro Directivo en el presente caso, 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. Y, finalmente, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 75.Dos de la Ley 37/1992, se ha de tener presente que la entrega del terreno referida con anterioridad, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda, constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto.

Afirma el TJUE en su Sentencia de 19 de diciembre de 2012 (As. C-549/2011, *Orfey*) que, con carácter general, en una permuta la base imponible lo constituye el valor de la contraprestación y no el valor de mercado del bien o servicio que se entrega, salvo que exista vinculación entre las partes. En opinión del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, habiéndose constituido un derecho de superficie a favor de una sociedad con el fin de edificar un edificio, en contraprestación de servicios de construcción de determinados bienes inmuebles enclavados en ese edificio y que dicha sociedad se comprometiese a entregar llave en mano a las personas que constituyeron dicho derecho de superficie, los arts. 63 y 65 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que el IVA sobre estos servicios de construcción sea exigible desde el momento en el que se constituye el derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe esta prestación de servicios, siempre que, en el momento de la constitución de este derecho, todos los elementos pertinentes de dicha prestación de servicios futura son ya conocidos y, por tanto, en particular, los servicios de que se trata estén designados con precisión y el valor de dicho derecho pueda expresarse en dinero.

En el presente caso planteado al TJUE a través de la oportuna cuestión prejudicial la operación no se realizó entre partes vinculadas entre sí en el sentido del art. 80 de la Directiva IVA (cuestión ésta que habrá de ser comprobada por el órgano jurisdiccional nacional), procediendo interpretar los arts. 73 y 80 de dicha Directiva en el sentido de que se oponen a una disposición como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación

de una operación está íntegramente constituida por bienes o servicios, la base imponible de la operación la constituye el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados. Queda claro en consecuencia que el art. 80.1 de la Directiva IVA permite que los Estados miembros puedan tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o de una prestación de servicios sea el valor normal de mercado en los casos contemplados en el mismo siempre que exista vinculación, si bien los requisitos de aplicación establecidos en dicha disposición son exhaustivos y, en consecuencia, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en dicha disposición, que la base imponible viene determinada por el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella.

Al hilo de la cuestión relativa a la determinación de si la base imponible a tener en cuenta para liquidar el ITP habría de ser aquella sobre la cual los transmitentes calcularon el IVA (criterio asumido por la Administración) o bien, como defendía el demandante, atender al valor declarado en la escritura pública y en la declaración por AJD presentada por la adquirente, señala el TSJ. de la Comunidad Valenciana mediante Sentencia de 2 de noviembre de 2013 que, al margen del tema relativo a que, en principio, habría de partirse de la correspondencia valorativa o equivalencia entre ambas contraprestaciones objeto de la permuta (el solar y el derecho a parte de la obra futura), parece evidente que no puede tener el mismo valor una cosa de la que se dispone actualmente que un derecho de futuro, ya que existe una sustancial diferencia. En el segundo caso (que es el presente), a diferencia del primero, no se ha podido disfrutar ni tener la libre disposición de la cosa durante el período de tiempo que va desde el nacimiento del derecho hasta su materialización. Y, en opinión del Tribunal, no parece muy correcto, por ser sumamente discutible su sujeción a derecho, el valorar un determinado bien (en este caso determinados elementos patrimoniales) en un momento en que aun no forman parte del patrimonio del sujeto, tratándose de algo a percibir en un futuro. Lo único que se tiene es un derecho a obtener algo en un futuro, derecho que, por otro lado, y respecto a su materialización, se encuentra sujeto a cierto grado de incertidumbre. Así pues ha de considerarse el valor declarado en la escritura pública.

Por otra parte, transmitiéndose una parcela situada en un Programa de Actuación Urbanística y determinándose como contraprestación la obligación de construcción y entrega de cinco viviendas a la inicial propietaria de los terrenos, al hilo de la cuestión relativa a determinar si el valor de dichas viviendas forma parte del valor real de la parcela se refirió la Sentencia del TSJ. de Madrid de 17 de julio de 2015 a un concreto supuesto en el que para la Administración el valor real del bien que se estaba transmitiendo (y que debía prevalecer) era superior al precio consignado en la escritura. No obstante estima el citado Tribunal que la base imponible del IAJD ha de quedar determinada por el valor de la operación

que se instrumentaliza en el documento notarial, debiendo estarse a tal fin al valor declarado sin perjuicio de la comprobación administrativa, tal como establece el art. 30.1 y corrobora el 46.1 del Texto Refundido. En el caso concreto analizado el valor económico que objetivamente representaba el acto documentado era equivalente al valor de la obligación que se cedía. Y, dado que ésta consistía en la entrega de cinco viviendas, sería el valor de las cinco viviendas a lo que alcanzara el interés económico objetivo formalizado en la escritura, valor siempre referido al momento del devengo. La fijación por las partes de una cantidad inferior como precio de la cesión, igual al valor atribuido primitivamente a la permuta de terrenos por viviendas, podría obedecer a cualesquiera motivos de naturaleza subjetiva, como tales derivados de las relaciones de las entidades contratantes. Sin embargo en ningún caso sería representativo de la magnitud económica de la operación.

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, 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 y 12 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, 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. 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 vende-

dor) 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-acrededor 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 de 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, 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.

Mediante Resolución de 8 de febrero de 2011 precisó el TEAC, en relación con unas arras que habían sido entregadas con ocasión de la formalización de un compromiso de compraventa futura de un solar, habiéndose producido el incumplimiento del contrato, que la entrega de dichas arras,

en su condición de pago a cuenta del precio de la operación, constituye un pago anticipado, siendo exigible el Impuesto correspondiente al mismo cuando se abona y debiendo quedar integrada en la base imponible a efectos del Impuesto dicha cantidad entregada en concepto de arras con motivo de la formalización del compromiso de la compraventa futura. Y, en caso de posterior incumplimiento por cualquiera de las partes de su compromiso las citadas arras habrían de responder a la finalidad de indemnizar a la otra parte del perjuicio causado, debiendo calificarse como una indemnización que no constituye retribución de ninguna prestación, no formando parte de la base imponible del Impuesto²⁶.

Por otra parte, ¿qué régimen fiscal se ha de aplicar en aquellos supuestos de resolución del contrato de permuta de solar por obra futura? Mediante contestación de la DGT a Consulta de 12 de diciembre de 2013 se analizó un supuesto en el que la resolución del contrato de permuta celebrado en el año 2006 se iba a producir por mutuo acuerdo de las partes, sin mediar resolución firme, ni judicial ni administrativa, que hubiese declarado tal resolución o la nulidad o rescisión del contrato, no produciéndose además la resolución por el cumplimiento de alguna condición resolutoria establecida por las partes, afirma la DGT a través de la presente Resolución que si se produjese la resolución de dicho contrato, al ser por mutuo acuerdo de las partes contratantes, tendría la consideración, a efectos del ITPyAJD, de un acto nuevo sujeto a tributación. Si esta nueva transmisión no quedara sujeta en el concreto supuesto planteado al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), al ser el transmitente un empresario o profesional, o bien quedando sujeta, resultara exenta del mismo, tributando en consecuencia por el concepto de TPO del ITPyAJD y quedando integrada la base imponible por el valor real del bien transmitido. Por el contrario, en caso de que resultara sujeto y no exento del IGIC, la escritura que recogiese dicha resolución del contrato quedaría sujeta al concepto de AJD, al reunir todos los requisitos que establece el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, a saber, primera copia de una escritura, inscribible en el Registro de la Propiedad, de con-

²⁶ Añadió además el TEAC en la citada Resolución, refiriéndose al devengo del Impuesto en estas operaciones de permuta de solar por obra, que la entrega inicial del terreno supone el devengo del Impuesto correspondiente a dicha entrega en el momento en que se pone a disposición del adquirente. Y dicha entrega del terreno en pago de las futuras edificaciones constituye un pago anticipado a la entrega de las mismas, hecho imponible que se producirá en el futuro, no resultando deducibles aquellas facturas que no amparan servicios reales. Ahora bien, de conformidad con lo declarado por el TS mediante Sentencia de 10 de junio de 2015, en el supuesto en que un sujeto pasivo del IVA realizara una serie de reparaciones en un inmueble de su titularidad como consecuencia de las obligaciones contraídas en un contrato de permuta conforme al cual lo transmitiese a un tercero, más allá de la naturaleza de las obras efectuadas, el IVA asociado a dichas obras habría de integrarse en la contraprestación que tiene que realizar para el debido cumplimiento de las obligaciones que del contrato de permuta celebrado se derivan, ya que sin su ejecución la permuta no es posible. Dichas obras no podrían seguir el régimen que a efectos de IVA se establece para los bienes de inversión, siendo manifiesto que en la operación efectuada -permuta- el bien sobre el que se realizan las obras no es un bien de inversión destinado a permanecer en poder de la actora largo tiempo, debido a que por la propia naturaleza de las cosas estaba destinado a salir de modo inmediato de su patrimonio, siendo por tanto el IVA en cuestión plenamente deducible.

tenido valuable y no sujeta a las Modalidades de TPO ni de Operaciones Societarias (OS) o al ISD.

Véase igualmente a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 21 de febrero de 2014, de conformidad con la cual, produciéndose la resolución de un contrato de permuta de solar por obra futura, por mutuo acuerdo de las partes contratantes, dicha operación tendrá la consideración, a efectos del ITPyAJD, de un acto nuevo sujeto a tributación. A este respecto, si esta nueva transmisión no queda sujeta al IVA, al ser el transmitente un empresario o profesional, o quedando sujeta resultara exenta del mismo, tributará por el concepto de TPO del ITPyAJD, quedando integrada la base imponible por el valor real del bien transmitido. En caso de que resultara sujeto y no exento del IVA, la escritura que recogiese dicha resolución del contrato habría de quedar sujeta al concepto de AJD, al reunir todos los requisitos que establece el art. 31.2 del TRLITPyAJD, 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 OS o al ISD.

Queda claro por tanto que si, producida una transmisión, ésta deviene ineficaz por cualquier causa, nulidad, rescisión o resolución, dicha transmisión quedará sin efecto, debiendo las partes restituirse lo que hubieren percibido en virtud del referido acto. De este modo la restitución de la cosa entregada no podrá calificarse como una nueva transmisión del adquirente a su anterior titular, sino como la recuperación por éste de la cosa transmitida al quedar sin efecto el acto por el que se transmitió. Así lo establece el art. 57 del RDLeg. 1/1993 (en el que, atendiendo a los requisitos establecidos en dicho precepto, se permite la devolución del Impuesto satisfecho por aquellos actos o contratos en los que se haya declarado la nulidad, rescisión, o resolución²⁷) como en el art. 32.1 del Reglamento del ITPyAJD, que expresamente denomina “recuperación del dominio” a la restitución de un bien a su titular original, como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa. Ahora bien, si la referida operación se documentase en escritura pública, la no sujeción de la misma a la Modalidad de TPO determinaría la aplicación de la cuota gradual de la Modalidad de AJD Documento Notarial del mismo Impuesto, por cum-

plirse todos los requisitos exigidos por el art. 31.2 del Texto Refundido²⁸.

VII. REFLEXIONES FINALES.

Con carácter general en las operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura tienen lugar tres operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En primer lugar, la entrega de la edificación a demoler, que se encontrará sujeta al Impuesto cuando sea realizada por quien tenga la condición de empresario o profesional y concurren el resto de requisitos generales de sujeción establecidos por el art. 4.Uno de la Ley 37/1992. Tratándose de la entrega de una edificación para su demolición, dicha entrega se encontrará asimismo sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que el transmitente tenga la condición de empresario o profesional y que la misma no se encontraría exenta del Impuesto al establecer el artículo 20, apartado uno, ordinal 22º, letra A), de la LIVA que la exención prevista en el mismo no se aplicará a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística²⁹.

En segundo término, se origina la entrega de la edificación terminada en que se materializa, total o parcialmente, la contraprestación de la entrega de la edificación referida en el guion anterior. Dicha entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción estando, con carácter general, sujeta y no exenta del Impuesto. Y, por último, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 75.Dos de la Ley 37/1992, la entrega de la edificación de que se trate, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda, constituye adicionalmente un pago a cuenta

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.”

En consecuencia, salvo que en la escritura de permuta inicial constare una condición resolutoria, únicamente en el caso de que judicialmente se declare la nulidad, rescisión o resolución del acto no se considerará que se produce, a los efectos del ITPyAJD, una nueva compraventa del solar y se podrá solicitar la devolución de dicho Impuesto soportado como consecuencia de la adquisición originaria del solar por la entidad consultante, siempre que no haya habido efectos lucrativos. En otro caso se entenderá producida una nueva compraventa por parte de la persona que recupera el solar, que quedará sujeta al Impuesto por el concepto de transmisiones patrimoniales siempre que concurren las condiciones del art. 7.5 del TRLITPyAJD. En caso contrario, la escritura que recoja la nueva compraventa quedará sujeta al concepto de AJD por cumplir todos los requisitos que establece el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

²⁸ Véase a este respecto lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 20 de mayo de 2016.

²⁹ Con carácter general resulta esencial para que se produzca la no exención del IVA que la intención de demolición y nueva construcción exista en el momento del devengo de la operación y que la misma pueda acreditarse. El TEAC, mediante Resolución de 15 de julio de 2019, analizó un concreto supuesto en el que, partiendo de las pruebas aportadas por el obligado tributario, quedaba acreditado que la parte compradora adquirió la finca en cuestión para realizar una nueva promoción urbanística previo derribo de las edificaciones existentes en ella, contando incluso con la licencia de demolición a la fecha de la adquisición. En base a ello estimó el citado Tribunal que la compraventa de la finca antes tenía por objeto la demolición de edificaciones industriales para iniciar posteriormente una promoción inmobiliaria, con independencia de que el terreno sobre el que se enclavaban no tuviera la condición de edificable en el preciso momento de la compraventa, concurriendo en consecuencia los presupuestos necesarios para aplicar la excepción a la exención del IVA.

²⁷ Concretamente de acuerdo con lo dispuesto por este precepto en sus apartados 1 a 5 “1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna.

en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto.

¿Qué consideraciones nos merecen aquellas operaciones relativas a la determinación de la base imponible del Impuesto con motivo de una prestación de servicios que tiene por objeto la realización de las gestiones urbanísticas que resulten precisas así como sufragar los gastos de urbanización recibiendo como precio varias fincas de las resultantes de la actuación urbanística impulsada? La Sentencia del TS de 23 de abril de 2019 analizó un concreto supuesto en el que la Inspección utilizó como metodología para determinar la base imponible de dichos servicios la utilización del precio de transmisión de las fincas a terceros procediendo a continuación a deflactar ese mismo precio en función de los años transcurridos entre el devengo de los servicios y el año de venta de las fincas. Inicialmente la AN procedió a validar el criterio de la Inspección al apreciar que se trataba simplemente de actualizar un precio de referencia muy próximo en el tiempo al momento en el que los terrenos habían sido adquiridos por la entidad prestataria de los servicios y adquirente de los terrenos. El citado órgano judicial procedió a confirmar la regularización efectuada al estimar que, en el concreto supuesto examinado, la contraprestación de los servicios de urbanización estaba constituida por la entrega del terreno, momento en que se entiende devengado el IVA, resultando de aplicación lo dispuesto en el art. 79.Uno de la Ley 37/1992 y confirmándose así el procedimiento de determinación del valor y la base imponible fijada por la Inspección a resultas de la operación realizada y por la que se recibió la finca.

Sin embargo la citada STS de 23 de abril de 2019³⁰, siguiendo la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en virtud de la cual la base imponible debe estar realmente constituida por la contraprestación recibida de forma que la Administración tributaria no pueda percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo³¹, rechazó el criterio adoptado por la AN³² subrayando que no debe confundirse el valor de mercado de los bienes que se intercambian en una operación con el valor de mercado de tales bienes o derechos en un momento posterior, el cual resultará siempre distinto cuando se opera un mercado sujeto

a fluctuaciones, sin que ello afecte a la base imponible del Impuesto que se devengó en el pasado.

Con carácter general la base imponible a efectos del IVA ha de venir determinada por el valor de mercado del bien entregado (caso, por ejemplo, de los servicios de urbanización en la concreta operación analizada por el Alto Tribunal), de manera que para determinar la base imponible de la prestación de servicios debería haberse acudido a una fórmula que tuviera en cuenta el valor de mercado de dichos servicios y no la contraprestación recibida.

En el concreto supuesto de autos planteado la referencia para determinar el valor de mercado no aludía al momento de la cesión, sino a un momento próximo en el tiempo pero posterior, no siendo además objeto de comparación con el coste específico de los servicios prestados cuya remuneración se proyectaba realizar mediante la entrega de las fincas. Por el contrario, con independencia del coste, valor y características de dichos servicios prestados, se atendía exclusivamente al precio acordado por la transacción posterior de las expresadas fincas.

Tal y como se desprende de lo declarado por el TS en su Sentencia de 23 de abril de 2019 el art. 79.Uno de la LIVA debe ser interpretado en el sentido de que, a los efectos de cuantificar la base imponible del citado Impuesto de una prestación de servicios entre partes no vinculadas y cuya contraprestación no consista en dinero, la Administración tributaria deberá atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación de la prestación de servicios, sin que resulte posible tomar como referencia el valor de mercado de unos terrenos atendiendo a una transacción posterior. Recuerda asimismo el Alto Tribunal que el supuesto de contraprestación no monetaria queda fuera del ámbito de aplicación de las reglas del art. 79.Tres y Cinco de la LIVA³³.

La Administración tributaria ha de entrar a concretar el valor de mercado de los servicios mediante alguno de los

Scandic Gasabäck), 26 de abril de 2012 (Ass. acumulados C-621/10 y C-129/11, Balkan and Sea Properties y Provadinvest) y de 19 de diciembre de 2012 (As. C-549/11) se desprende que la contraprestación de una prestación de servicios puede llegar a consistir en una entrega de bienes, constituyendo su base imponible a efectos del art. 73 de la antigua Directiva de IVA, siempre y cuando exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y de que el valor de aquella pueda expresarse en dinero. En cambio si la contraprestación no consistiese en una suma de dinero el valor, al objeto de poder resultar subjetivo, habría de ser el que el beneficiario de la prestación de servicios que constituye la contraprestación de la entrega de bienes atribuya a los servicios que pretenda obtener, correspondiendo a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello. En suma, la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida, no pudiendo la Administración tributaria percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.

³² Inicialmente el pronunciamiento de instancia (SAN de 22 de diciembre de 2016) había concluido al respecto afirmando que "(...) Como se señala en la contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 7 de julio de 2008, no existe una regulación específica ni en la Sexta Directiva ni en la Directiva 2006/112/CE, para determinar la base imponible en contraprestaciones en especie. Cierto es que el TJUE ha utilizado para dicha determinación los costes del producto, pero no lo es menos, que este es un medio de determinación de la base imponible, pero no el único, puesto que puede acudirse, como hace nuestra ley, a la determinación de la base imponible por el valor que en condiciones normales se hubiese pactado, concepto que incluye el valor mercado, sin excluir el valor determinado por los costes (...) No podemos afirmar que acudir al valor mercado sea contrario al derecho europeo porque si bien admite otras formas de determinación de la base imponible no excluye la que nos ocupa".

³⁰ El citado pronunciamiento tuvo su origen en el Auto del TS de 7 de junio de 2018, a través del cual se apreciaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia al estimar el Tribunal que debía entrar a determinarse "Si la Administración tributaria, a la hora de cuantificar la base del IVA de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación se pacta en especie (entrega de unos terrenos), puede tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, determinado atendiendo a una transacción posterior, en lugar del valor o importe acordado entre las partes para la prestación de servicios". Debía pues interpretarse el alcance del art. 79 de la LIVA en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, y a la luz de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE y de la jurisprudencia elaborada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

³¹ Pueden consultarse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TJUE de 15 de mayo de 2014 (As. C-337/13) y de 3 de septiembre de 2014 (As. C-589/12). En efecto, de dichos pronunciamientos, y de otros anteriores tales como las Sentencias del TJUE de 2 de junio de 1994 (As. C-33/93, Empire Stores), 20 de enero de 2005 (As.C-412/03, Hotel

medios previstos en la Ley 37/1992, debiendo acudir a la valoración de la operación que realmente determina la exacción del gravamen³⁴. Y, tal y como concluyó el TS, tanto si resulta de aplicación el art. 79. Uno de la LIVA en su versión anterior a la Ley 28/2014, teniendo en consideración la fecha del devengo, como en la versión posterior, la AN vulneró la normativa del IVA a la luz de la interpretación otorgada a esta

última por la jurisprudencia comunitaria, al no aplicar para determinar la base imponible en una prestación de servicios cuya contraprestación no consistió en dinero el valor acordado entre las partes, sino el valor de mercado de los terrenos cedidos como contraprestación determinado conforme a una transacción posterior.

³³ Acerca del alcance del citado pronunciamiento véase, con carácter general, LONGAS LAFUENTE, A., "Base imponible del IVA en operaciones sin contraprestación monetaria (Análisis de la STS de 23 de abril de 2019, rec. núm. 1250/2017)", Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 439, 2019 (consultado en www.ceflegal.com).

³⁴ Véase en este sentido GARRIDO, M. A., "IVA y permutas", Buen Gobierno Iuris & Lex, núm. 25, 2019, pág. 37.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ... 39

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales	39
• Venta de metales preciosos efectuada por un particular a un comerciante	39
• Disolución de una comunidad	39
• Art. 108 Ley del Mercado de Valores	39
• Tipo de gravamen reducido aplicable a la adquisición de viviendas por empresas inmobiliarias	40
Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados	40
• Extinción de condominio	40
• Condición de sujeto pasivo de una UTE	41
• Exención operaciones financieras realizadas por la SAREB	41
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	42
• Donación de vivienda: prueba de que se trata de la vivienda habitual	42
• Acreditación del lugar de residencia	42
• Simulación de reconocimiento de deuda	43
• Sanción por aplicación indebida de la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante	43
• Gastos de última enfermedad	44
• Impuestos satisfechos. Improcedencia de su deducibilidad	44
Procedimiento Tributario	44
• Comprobación de valores de un inmueble adquirido en compraventa por el método de estimación mediante la aplicación de coeficientes correctores del valor catastral	44
• Anulación de una liquidación practicada por aplicación un procedimiento de verificación de datos, que debió ser de comprobación limitada: nulidad de pleno derecho	45
• Pérdida sobrevenida de interés casacional al existir jurisprudencia contraria a la decisión impugnada	45
• Identificación del valor de real del bien con el de tasación hipotecaria	46
• Plazo para el cómputo del procedimiento en caso de retroacción	46
• El requerimiento de información no debe suponer, como regla general, el inicio material del correspondiente procedimiento tributario	46
• Ausencia de visita al inmueble en un procedimiento de comprobación de valor	47
• Comprobación de valor	47
• Retroacción del procedimiento	47

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

VENTA DE METALES PRECIOSOS EFECTUADA POR UN PARTICULAR A UN COMERCIANTE

Sentencia de 15 de enero de 2020 del Tribunal Supremo

La controversia enjuiciada es si a tenor de la normativa aplicable (representada por el texto refundido de la ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) deben entenderse sujetas a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" las operaciones por las que un particular vende a un empresario (que actúa en el ejercicio de su actividad) objetos de oro, plata o metales preciosos.

La respuesta ha de ser afirmativa, declarando, por tanto, la sujeción de estas operaciones al tributo indicado en la medida en que lo esencial es analizarlas desde la perspectiva del particular, que enajena el bien por cuanto (i) es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y (ii) no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad.

DISOLUCIÓN DE UNA COMUNIDAD

Sentencia de 10 de diciembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

La cuestión objeto de la presente litis es si la extinción de la comunidad ordinaria sobre la finca rústica es un acto no sujeto al impuesto, según el artículo 7.2 b) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y por tanto no sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, tesis de la parte recurrente; o por el contrario, postura de la Administración, ese acto integra un supuesto de sujeción al ITP, que es el concepto por el que se gira la liquidación contemplando que ha habido un exceso de adjudicación.

Para el tribunal, la disolución de una comunidad debe considerarse como una operación no sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, cuando se llegue a la conclusión de que la división no es posible o, de que siéndolo materialmente, el resultado final sería antieconómico.

Como la parte actora no acredita de forma suficiente, que la finca desmerezca mucho por su división, pese a tener la carga de la prueba, debe concluirse que la operación integra un supuesto de sujeción al ITP, que es el concepto por el que se gira la liquidación contemplando que ha habido un exceso de adjudicación. A ello hay que añadir que las fincas resultantes de la división, como señala la Administración, superarían en todo caso la unidad mínima de cultivo. Y la anterior conclusión no se ve alterada por el hecho de que se adquiriera la finca con la carga hipotecaria que tenía, puesto que la adjudicación de la hipoteca es una forma de pago prevista en la legislación civil, y que supone una forma de abonar el importe que correspondía al otro comunero, al que se pudo pagar en metálico, por compensación, o, como se hizo, mediante la asunción de una deuda, pero con independencia de cuál fuera el método de pago lo relevante es que hubo un pago o compensación cuantificable en dinero como contraprestación por la adjudicación de la totalidad del dominio.

ART. 108 LEY DEL MERCADO DE VALORES

Sentencia de 24 de noviembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La cuestión que se plantea es determinar si a la adquisición de participaciones de la mercantil G.R. por parte del reclamante le es

de aplicación el art. 108.2 apartado b) como propone la inspección o el apartado a) como sostiene el reclamante.

Con fecha 10 de junio de 2011 se transmiten al reclamante las participaciones de la mercantil mencionada. Las participaciones se habían originado por ampliación de capital con aportación de bienes inmuebles efectuada el 27 de mayo de 2011. El reclamante reconoce que entre la ampliación y la transmisión no había transcurrido ni un año. La administración considera por lo tanto aplicable el art. 108.2.b) LMV. Entendiendo que no puede aplicarse el art. 108.2.a) de la LMV como pretende el reclamante por cuanto que no se cumple el requisito de obtener el control de la sociedad dado que solo adquiere el 15,04 % del capital, y por lo tanto inferior al 50%.

Para el Tribunal, a la vista de la norma resulta claro que, como mantiene la administración se está ante el supuesto de la letra b), por cuanto que el recurrente adquiere una serie de participaciones de la sociedad citada, cuando aún no había transcurrido el plazo legal desde la ampliación o aportación, pues como se ha visto, el lapso entre ambas operaciones no fue ni de un mes. En cualquier caso, no podría darse el supuesto contenido en la letra a) dado que el propio recurrente reconoce que para que este supuesto se de, debería haber ocurrido una "toma de control del ente", lo que no tuvo lugar por cuanto que la adquisición representó únicamente poco más del 15% del capital.

TIPO DE GRAVAMEN REDUCIDO APLICABLE A LA ADQUISICIÓN DE VIVIENDAS POR EMPRESAS INMOBILIARIAS

Sentencia de 18 de noviembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Se formaliza una compraventa de un inmueble donde la recurrente presentó como compradora autoliquidación aplicando el tipo reducido del 2% en lugar del tipo general del 6%, acogiéndose a lo dispuesto en el art. 30 del Decreto Legislativo 1/2010 por el que se aprueba el TR de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de Tributos cedidos por el Estado. Este artículo se refiere al tipo de gravamen aplicable a la adquisición de viviendas por empresas inmobiliarias.

Por parte de la Administración tributaria se deniega la posibilidad de aplicación de este tipo reducido a la compraventa, no por cuestionar que la empresa recurrente sea una de las previstas en el precepto, ni por el incumplimiento de uno o más de los requisitos exigidos en las letras a) a e) del precepto, sino por considerar que el inmueble transmitido no tiene la consideración de vivienda, ya que "en el Catastro figura el inmueble adquirido como uso local de oficina, tal y como consta en el documento acreditativo del IBI correspondiente al ejercicio 2015 incorporado al expediente" (...) concluyendo que "en el momento no se adquiere una vivienda".

A estos efectos, tanto la resolución recurrida como las administraciones demandadas se extienden en el estudio y alcance de la fe pública registral y las funciones del Catastro, pero puede advertirse que ello supone orillar la verdadera cuestión que debe resolverse que no es "determinar el uso del inmueble" sino determinar su naturaleza y aptitud para que le sea de aplicación el tipo reducido del artículo 30, es decir, su condición de vivienda, que no puede venir determinado por el uso concreto o la utilización que eventualmente pueda dársele por los sucesivos poseedores del bien.

Hay que hacer constar que también en el supuesto de autos, el Registro deja claro que se trata de vivienda; en la ficha de condiciones urbanísticas de la parcela consta que le es de aplicación una norma zonal (NZ 1 grado 1 nivel c) cuyo único uso permitido (para plantas superiores a la baja y a la primera y en este caso se trata de la planta 4ª) es el de vivienda; ha habido una modificación en el catastro a solicitud de parte; y respecto del arrendamiento, cierto es que en el contrato que en su día suscribió el titular anterior con un tercero se trataba de arrendar para uso distinto al de vivienda (consta el contrato de arrendamiento en los folios 23 y siguientes), sin embargo, ello no puede desvirtuar la naturaleza de vivienda, dado que el recurrente únicamente, y por no poder ser de otra manera, se subroga en el arrendamiento, sin que se persevere en el uso como oficina.

Por todo ello y por las mismas razones contenidas en la sentencia citada procede estimar el recurso tanto respecto de la liquidación como de la sanción.

Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

EXTINCIÓN DE CONDOMINIO

Sentencia de 30 de enero de 2020 del Tribunal Supremo

La cuestión consiste en determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación,

constituye una operación sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

La respuesta que da la Sala, es que la extinción de un condominio, en el que se adjudica un bien indivisible, habiendo acordado los cotitulares que en pago de la correspondiente cuota en la liquidación de la comunidad se adjudique el pleno dominio de dicha finca, en su totalidad, a uno de ellos, quien como consecuencia de lo pactado se subrogó en el préstamo hipotecario que grava la finca, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO DE UNA UTE

Sentencia de 30 de enero de 2020 del Tribunal Supremo

El motivo de la litispendencia trata sobre si una UTE tiene o no la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados (escrituras de compraventa y de préstamo hipotecario), por entender el demandante que en el texto refundido de la ley del impuesto solo se dice que es sujeto pasivo de actos jurídicos documentados "el adquirente" del bien o derecho, siendo así que la ley debió señalar expresamente, como impone el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que podían ser sujetos pasivos del impuesto los entes sin personalidad (como lo son las UTEs).

Argumenta el interesado que el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria contempla la posibilidad de que los entes sin personalidad jurídica sean obligados tributarios, pero solo en los términos de "las leyes en que así se establezca", lo que evidencia que la Ley General Tributaria ha supeditado aquella consideración a que una norma legal así lo disponga expresamente.

Sin embargo, para el Tribunal, las UTEs pueden ser sujetos pasivos del impuesto sobre actos jurídicos documentados, por: (i) no hay ninguna razón que obligue a considerar que "la ley" a la que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria deba ser, ineluctablemente, la propia de cada tributo; (ii) la Ley 19/1982, es una ley de naturaleza tributaria, pues regula el régimen fiscal de las entidades que nos ocupan siendo así que el artículo 7 de la Ley General Tributaria dispone expresamente que los tributos se regirán por esa misma ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria; (iii) la ley de 1982 es una disposición en materia tributaria y procede estar a sus determinaciones, entre otras a la que, en relación con el sujeto pasivo en los tributos indirectos, establece (artículo 9) que a las UTEs les corresponderá satisfacer los tributos de esa clase que correspondan.

Además, el término "adquirente" que utiliza el artículo 29 del texto refundido de la ley del impuesto es un término abierto que no excluye, per se, a las entidades sin personalidad. Continúa señalando el Tribunal que es evidente que la UTE realiza el hecho imponible del impuesto que nos ocupa. Y por último, cabe recordar que la propia recurrente autoliquidó, como ente sin personalidad, el impuesto aunque entendió exenta la actividad.

EXENCIÓN OPERACIONES FINANCIERAS REALIZADAS POR LA SAREB

Sentencia de 30 de enero de 2020 del Tribunal Supremo

La concesión de garantías hipotecarias a favor de la SAREB sobre préstamos preexistentes estará sujeta, pero exenta, de la cuota gradual del AJD. Sin embargo, estará sujeta, y no exenta, a la cuota fija del AJD, teniendo la condición de sujeto pasivo el garantizado con la hipoteca.

La concesión de hipoteca simultáneamente con la concesión del préstamo, para la adquisición de viviendas a la SAREB, ostentando la condición de acreedor hipotecario la SAREB estará sujeta, pero exenta, de la cuota gradual del AJD. Sin embargo, estará sujeta, y no exenta, a la cuota fija del AJD, teniendo la condición de sujeto pasivo la SAREB (acreedor hipotecario).

La concesión de hipoteca simultáneamente con la concesión del préstamo, para la adquisición de viviendas a la SAREB, ostentando la condición de acreedor hipotecario un tercero estará sujeta, pero exenta, de la cuota gradual del AJD. Sin embargo, estará sujeta, y no exenta, a la cuota fija del AJD, teniendo la condición de sujeto pasivo el acreedor hipotecario.

La concesión de hipoteca respecto de un préstamo preexistente, para la adquisición de viviendas a la SAREB, ostentando la condición de acreedor hipotecario la SAREB estará sujeta, pero exenta, de la cuota gradual del AJD. Sin embargo, estará sujeta, y no exenta, a la cuota fija del AJD, teniendo la condición de sujeto pasivo el garantizado con la hipoteca.

La concesión de hipoteca respecto de un préstamo preexistente, para la adquisición de viviendas a la SAREB, ostentando la condición de acreedor hipotecario un tercero estará sujeta, pero exenta, de la cuota gradual del AJD. Sin embargo, estará sujeta, y no exenta, a la cuota fija del AJD, teniendo la condición de sujeto pasivo el garantizado con la hipoteca.

Las novaciones modificativas de préstamos hipotecarios que cumplan con los requisitos del artículo 9 de la Ley 2/1994, cuando la SAREB tenga la condición de acreedor, están exentas de la cuota fija y gradual del AJD.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

DONACIÓN DE VIVIENDA: PRUEBA DE QUE SE TRATA DE LA VIVIENDA HABITUAL.

Sentencia de 12 de diciembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia

Mediante escritura se dona el pleno dominio de una vivienda, figurando como donantes, los padres de la actora y como donataria, la recurrente. Dicha vivienda según la recurrente constituye su residencia habitual, y efectuó la liquidación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones aplicándose la reducción autonómica contenida en el art. 2. Apartado Tres de la Ley 12/2006, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2007, y modificada por Ley 13/2009.

En dicha norma se señala que los sujetos pasivos que adquieran mediante título de donación el pleno dominio sobre la totalidad de una vivienda sita en la Región de Murcia, que vaya a constituir su vivienda habitual, podrán aplicar, en una única ocasión entre los mismos intervinientes, una reducción propia en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 99 por ciento del valor real de esos inmuebles, siempre que estén incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Como vemos, la dicción literal del precepto es clara y no deja lugar a dudas: es requisito indispensable para la aplicación de la reducción que el recurrente no dispusiera de otra vivienda en propiedad en el momento de la formalización del documento público de la donación. En el presente caso, cuando se otorga escritura pública, la recurrente tenía otra vivienda en copropiedad, extremo no negado, la actora reconoce que era cotitular, junto a su esposo y otro matrimonio formado por su hermana y cuñado, del cincuenta por ciento de una vivienda de veraneo. En dicha vivienda, nunca se ha constituido el domicilio familiar.

Para la Sala, la cotitularidad de un tanto por ciento en una vivienda de veraneo no es impedimento para la aplicación del referido beneficio fiscal pues, lo que el apartado tres de la ley exige, es que el contribuyente no disponga de otra vivienda en propiedad en el momento de la formalización del documento público de la donación. Y realmente la donataria, no tenía la propiedad de otra vivienda en dicho momento. En puridad la actora es cotitular de un 25 % de la vivienda de veraneo, para cuya disposición precisa del acuerdo de la mayoría, que, dado el reparto del derecho de propiedad, equivale a la unanimidad del resto de propietarios.

La vivienda donada era su vivienda habitual, lo que se acredita con los documentos aportados en el expediente administrativo: volante municipal de empadronamiento, certificado de empadronamiento emitido por el Alcalde Pedáneo, volante municipal de empadronamiento, facturas de suministros, nóminas donde consta como su domicilio el de la vivienda adquirida por donación y certificado de empadronamiento histórico.

ACREDITACIÓN DEL LUGAR DE RESIDENCIA

Sentencia de 4 de diciembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

Constituye el objeto del presente recurso la improcedencia de aplicar la bonificación del 99% de la cuota tributaria prevista en el artículo 12 bis de la Ley 13/1997 de la Generalitat Valenciana, pues al no residir el causante el periodo mínimo de cinco años anteriores al fallecimiento en la Comunidad Valenciana, el sujeto debe aplicar la normativa estatal y no la autonómica para la determinación de la cuota tributaria, lo que excluye la bonificación.

La codemandada Generalitat Valenciana, sostiene su pretensión desestimatoria de la demanda, alegando que siendo que la cuestión se centra en determinar si el causante tuvo su residencia habitual en el ámbito de la Comunidad Valenciana durante los cinco años anteriores al devengo del gravamen, siendo cierto que la documentación aportada por el actor muestra cierta vinculación con el Puerto de Sagunto (Valencia), no acreditan fehacientemente que se trate de una residencia efectiva por más de 183 días al año, tratándose de indicios de estancia en la comunidad que no demuestran por sí solo una permanencia duradera ni temporal.

Para la Sala, de la valoración conjunta y conexa de los elementos probatorios, objetiva la residencia del causante en la Comunidad Valenciana en los cinco últimos años, que no se desvirtúa por la circunstancia meramente formal de no haber cambiado el causante en su declaración de IRPF la indicación de su domicilio habitual hasta el año 2007, pues la efectiva residencia se objetiva por los elementos facticos, como:

1. Carta de abono de la SS de sucursal en Madrid el BNP.
2. Diversas cartas, las más antigua de 2006 por las que su asesor personal en Madrid, de la entidad Deutsche Bank, le comunica resumen de movimiento.
3. Facturas de ONO desde el año 2002, del teléfono fijo y consumos diarios en periodo superior a los últimos cinco años.
4. Certificado del gimnasio Natural Gym en el que se informa que asiste de forma regular desde 1997.
5. Diversas facturas de reformas y compras de electrodomésticos.
6. Recibos de luz y compras en supermercados de las anualidades cuestionadas.
7. Agenda de visitas al hospital de Sagunto, de la cónyuge del causante.
8. Informes sobre consumos de agua del domicilio.
9. Recibos de la compañía AIRTEL del teléfono móvil del causante, enviados al domicilio de Sagunto.

SIMULACIÓN DE RECONOCIMIENTO DE DEUDA

Sentencia de 21 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia

Se somete a juicio una operación consistente en la disposición de 170.000 € que hizo el esposo de la actora desde una cuenta bancaria de cotitularidad con sus padres, destinándola a otra cuenta bancaria de la que es titular con su esposa, la aquí recurrente. Para la Administración se trata de un negocio jurídico de donación efectuado por los suegros a su favor, y de la de su esposo.

La demandante niega la existencia de donación, y argumenta en favor de su tesis, que la cantidad de 170.000 € constituía un reintegro parcial de la deuda que sus suegros tenían con su hijo. Y que entonces correspondía a la Administración tributaria desvirtuar tal hecho mediante la oportuna prueba sobre la improcedente imputación de dicha cantidad como pago parcial de esa deuda, añadiendo que aun cuando la citada cantidad fue transferida a una cuenta de carácter ganancial, la suma pertenecía al matrimonio, que entonces al suma abonada es de titularidad individual y privativa del esposo, y que tal cuanta ganancial tan solo fue una cuenta de mero tránsito pues la cantidad fue retirada de inmediato por su esposo, mediante tres operaciones de traspaso por importe de 100.000, 30.000 y 40.000 € en una cuenta en Caixa Bank de la que es titular privativo, e incluso uno días después, parte de dicha cantidad de dinero la invirtió en fondos de inversión titulados exclusivamente por él.

Para la Sala, la escritura pública de reconocimiento de deuda no se podría aceptar como válida para desvirtuar una presunción de transmisión lucrativa pues se trata de un reconocimiento efectuado tan solo tres meses antes de que se efectuase la transferencia, y en ella no consta el origen de la deuda, tan solo se dice que se originó en virtud de las relaciones personales entre ellos, y que lo es por importe de 300.000 €. Esto unido a la relación de parentesco entre las partes, que dicha deuda no parece corresponderse con la situación económica de los suegros de la recurrente, fueron titulares de productos financieros por valor de 250.000 €, y a que su esposo tan solo efectuó la operación como mero titular de disposición, no parece que el reconocimiento de deuda responda a un negocio real, sino que aparenta un negocio simulado con el que se pretendió evitar la tributación del negocio jurídico real como transmisión de carácter gratuito, pero a favor del esposo de la recurrente, y no de esta.

No se puede afirmar la existencia de una transmisión patrimonial gratuita a favor de la actora por parte de sus suegros desde el momento en que, tal como sostiene en su demanda, la suma transferida fue inmediatamente retirada por su esposo, mediante tres operaciones de traspaso en una cuenta de la que es titular privativo, e incluso unos días después, parte de dicha cantidad de dinero la invirtió en fondos de inversión titulados exclusivamente por él. De tal manera, la cuenta de titularidad conjunta de la actora y su esposo tan solo cumplió una función de cuenta de mero tránsito, impidiendo un enriquecimiento en el patrimonio de la actora por mucho que la cuenta se hubiese aperturado cinco días antes de la transferencia, y por mucho que el dinero invertido pueda revertir en la cuenta de titularidad conjunta al actuar esta cuenta como depósito de cargo.

SANCIÓN POR APLICACIÓN INDEBIDA DE LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL DEL CAUSANTE

Sentencia de 20 de noviembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

El sujeto infractor actuó de modo negligente, puesto que, siendo la norma clara y precisa, sin embargo, en su autoliquidación, siendo plenamente consciente de ello, se aplicó la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante (art. 20.2.c) Ley 29/1987, respecto de una vivienda que le había sido adjudicada en pleno dominio a la cónyuge superviviente en pago de su parte de gananciales, y que, por tanto, no formaba parte de los bienes y derechos que integraban la masa hereditaria y aplicó un coeficiente multiplicador menor del que le correspondía en función de lo declarado por ella misma en el Impuesto sobre el Patrimonio (art. 22 Ley 29/1987) y sin que en el presente caso concurra circunstancia o causa de exoneración de responsabilidad de las previstas en el art. 77.4 de la LGT, ni elemento de juicio alguno que justifique la conducta del interesado.

GASTOS DE ÚLTIMA ENFERMEDAD

Sentencia de 29 de octubre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Se solicita la deducción, como gastos de última enfermedad, al amparo de lo dispuesto en el art. 14 LISD, de la cantidad de 81.183,18 euros, referidos a los gastos abonados por la causante a la residencia de ancianos en concepto de estancia y servicios complementarios desde el año 2007 hasta su fallecimiento en enero de 2011.

La Sala no coparte esta pretensión. En primer lugar, no consta que estos gastos hayan sido abonados por los herederos (exigencia expresa del art. 33 del Reglamento del Impuesto que, si bien no se recoge con la misma claridad en el art. 14 de la LISD, ha de ser entendida en los mismos términos, pues los gastos pagados por la causante ya reducen el caudal relicto existente a su fallecimiento). En segundo, porque son gastos abonados por la estancia en la residencia de ancianos desde cuatro años antes al fallecimiento, de modo que no pueden ser entendidos como gastos de "última enfermedad".

IMPUESTOS SATISFECHOS. IMPROCEDENCIA DE SU DEDUCIBILIDAD

Sentencia de 29 de octubre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Se solicita la deducción, como gastos de última enfermedad, al amparo de lo dispuesto en el art. 14 LISD, de la cantidad de 81.183,18 euros, referidos a los gastos abonados por la causante a la residencia de ancianos en concepto de estancia y servicios complementarios desde el año 2007 hasta su fallecimiento en enero de 2011.

La Sala no coparte esta pretensión. En primer lugar, no consta que estos gastos hayan sido abonados por los herederos (exigencia expresa del art. 33 del Reglamento del Impuesto que, si bien no se recoge con la misma claridad en el art. 14 de la LISD, ha de ser entendida en los mismos términos, pues los gastos pagados por la causante ya reducen el caudal relicto existente a su fallecimiento). En segundo, porque son gastos abonados por la estancia en la residencia de ancianos desde cuatro años antes al fallecimiento, de modo que no pueden ser entendidos como gastos de "última enfermedad".

Procedimiento Tributario

COMPROBACIÓN DE VALORES DE UN INMUEBLE ADQUIRIDO EN COMPRAVENTA POR EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN MEDIANTE LA APLICACIÓN DE COEFICIENTES CORRECTORES DEL VALOR CATASTRAL

Sentencias de 18 y 26 de febrero de 2020 del Tribunal Supremo

La Jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo (23 de mayo de 2018) señala que: (i) el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes no es idóneo; (ii) la aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no; (iii) la aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral; (iv) el interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

Sobre la tasación pericial contradictoria se dijo en la misma sentencia lo siguiente: (i) la tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa; (ii) para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho; (iii) en el seno del proceso judicial contra el acto de valoración, el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa; (iv) la decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

En el presente caso, se tomó como base imponible del Impuesto el resultado de la comprobación de valores que realizó la Administración conforme el medio previsto en el artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("refe-

rencia del valor que a efectos fiscales resulten de los registros") en combinación con los coeficientes aprobados por la Orden de 18 de diciembre de 2008 (publicada en el BOJA) de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía. Para la Sala, la anterior doctrina es trasladable al recurso objeto de la presente litis y, en consecuencia, procede la estimación del recurso al contribuyente.

ANULACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN PRACTICADA POR APLICACIÓN UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS, QUE DEBIÓ SER DE COMPROBACIÓN LIMITADA: NULIDAD DE PLENO DERECHO

Sentencia de 6 de febrero de 2020 del Tribunal Supremo

La cuestión litigiosa es si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, la Sala entiende que nos encontramos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho.

Existe una utilización indebida del procedimiento de verificación ab initio pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 LGT prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación.

PÉRDIDA SOBREVENIDA DE INTERÉS CASACIONAL AL EXISTIR JURISPRUDENCIA CONTRARIA A LA DECISIÓN IMPUGNADA

Sentencia de 3 de febrero de 2020 del Tribunal Supremo

Como es sobradamente conocido por el Estado y por la Comunidad de Madrid (pues fueron parte en varios de esos procedimientos), esta Sala ha dictado más de cincuenta sentencias en las que aborda la cuestión resuelta por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el acuerdo ahora recurrido en sentido contrario al considerado por el citado órgano de revisión, esto es, entendiendo sujetas al tributo las operaciones discutidas.

La cuestión litigiosa versa sobre si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. La respuesta ha de ser afirmativa, declarando la sujeción de estas operaciones al tributo indicado en la medida en que lo esencial es analizarlas desde la perspectiva del particular que enajena el bien por cuanto: (i) es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y (ii) no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad.

La Comunidad de Madrid recurrió ante la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, aduciendo como presupuesto de su interés legítimo lo establecido en el artículo 242 de la Ley General Tributaria, según el cual los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Ahora bien para la Sala, es evidente que, una vez que disponemos de reiterada jurisprudencia (esta Sala ha dictado más de cincuenta sentencias) sobre el particular, la "vinculación" a la que alude la Comunidad de Madrid ha desaparecido, pues sus órganos tributarios de gestión, inspección y recaudación deberán atemperarse, no ya a una decisión cuyo carácter vinculante se ampara en el artículo 242 de la Ley General Tributaria, sino a otras que complementan el ordenamiento jurídico y que constituyen la jurisprudencia (artículo 1.6 del Código Civil) que debe ser seguida, especialmente por los órganos de revisión económico-administrativos, incluido el TEAC.

Dicho de otro modo, la existencia de una jurisprudencia posterior a la resolución aquí recurrida, recaída en supuestos de hecho absolutamente idénticos y que interpreta los mismos preceptos legales desplaza la vinculación a la que se refiere el artículo 242 de la Ley General Tributaria, pues (a partir de aquellas numerosas sentencias) la doctrina legal es, cabalmente, contraria a la establecida en el acuerdo del TEAC que aquí se recurre.

Carece, pues, de sentido ya resolver un recurso cuando el efecto de una sentencia de fondo sería nulo, pues la resolución del TEAC recurrida carece ya, por la vigencia de una jurisprudencia que ha desplazado la doctrina fijada, del efecto vinculante que es el que determinó la interposición del recurso.

IDENTIFICACIÓN DEL VALOR DE REAL DEL BIEN CON EL DE TASACIÓN HIPOTECARIA

Sentencia de 21 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

Una interpretación integradora de las previsiones de la LGT respecto al medio de comprobación del art 57,1 de su apartado g) y la previsión del artículo 10.1. del Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, teniendo en cuenta que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria es un medio de comprobación, solo puede conducir a la conclusión de que la administración podrá acudir a dicho medio cuando en la tasación hipotecaria conste reflejado el valor de mercado del bien en la fecha de transmisión, y solo en dicho caso. Pero lo que no es posible, es identificar el valor de real del bien con el de tasación hipotecaria, ya que la valoración tiene una finalidad distinta y el saldo valorativo resultante, no se ajusta pues a las exigencias del artículo 10.1 ya citado.

En el caso de autos consta, un Certificado de tasación que establece: Valor de tasación y valor hipotecario: 187.836,40 euros. Desconocemos si el valor real del bien inmueble en la fecha de transmisión, se estableció como uno de los parámetros a tener en cuenta en la determinación del valor de tasación, por cuanto el informe de valoración no obra en el expediente, pero en todo caso no es el tenido en cuenta por la administración.

Por todo ello, la Sala concluye que dicho valor de tasación hipotecaria, en el caso de autos no objetiva la base imponible del impuesto a tenor del artículo 10.1. del Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, en cuanto determina que la base imponible estará constituida por el "valor real" del bien lo que nos conduce a estimar el recurso.

PLAZO PARA EL CÁMPUTO DEL PROCEDIMIENTO EN CASO DE RETROACCIÓN

Sentencia de 15 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

En el presente proceso se impugna una liquidación tributaria sustitutoria de otra que fue anulada anteriormente por el TEAR, lo cual; en este caso desde el inicio del primer procedimiento de gestión, 8-4-13, hasta notificación de la primera resolución liquidatoria, 10-6-13, transcurrió dos meses, restándole a la administración plazo de cuatro meses para finalizar el procedimiento computado desde que tuvo entrada en las oficinas de gestión la primera resolución del TEAR anulatoria de la liquidación, el 19-2-14, notificándose la liquidación aquí recurrida el 11-8-14, es decir que transcurrió más de seis meses, habiendo por tanto caducado el procedimiento de gestión, y por mor del artículo 104 LGT no se interrumpió la prescripción, debiendo desestimarse el recurso.

El art. 104 LGT debe ser interpretado en el sentido de que, en una situación como la del presente litigio, la Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en un caso como el litigioso el tiempo gastado desde la valoración inmotivada). Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.

EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN NO DEBE SUPONER, COMO REGLA GENERAL, EL INICIO MATERIAL DEL CORRESPONDIENTE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Sentencia de 14 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

En el caso enjuiciado, una vez que la persona requerida satisfizo el requerimiento de información sobre cuál era la naturaleza del título de adquisición de una de las fincas inventariadas en la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones, la Administración estaba en situación de ponderar si el tratamiento fiscal de dicha adquisición era el correspondiente a dicho impuesto o si más bien se sujetaba al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Pero tal circunstancia no aboca necesariamente a que dicho requerimiento suponía un acto de gestión insertable dentro de un procedimiento de comprobación limitada.

En determinados casos concretos, lo que la Administración había denominado "requerimiento de información" dirigido al obligado tributario materialmente debió haberse articulados dentro del procedimiento de comprobación tributaria. Así lo entendió la Sala, dado el contenido de tales requerimientos y otras circunstancias, debiéndose considerar como actuaciones de comprobación a los efectos de las garantías de la exigencia de procedimiento administrativo y de su limitación temporal. Pero en el presente no ha sido así. El requerimiento de información tuvo como antecedente la gestión de otro tributo, el ISD, en la medida que la Administración Tributaria trataba de verificar los datos consignados en la autoliquidación del mismo, quedando fuera de aquella

deuda tributaria la adquisición de "la finca inventariada núm. 2". La Administración no comenzó a gestionar la deuda del ITP con respecto a la adquisición de dicha finca, sino otro impuesto, sin perjuicio de que el requerimiento habría de tener consecuencias fiscales a posteriori. La noticia de un hecho con relevancia fiscal y que aboque a una regularización tributaria no debe suponer, como regla general, el inicio material del correspondiente procedimiento tributario de regularización.

AUSENCIA DE VISITA AL INMUEBLE EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALOR

Sentencia de 10 de diciembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

La demanda se centrada en dilucidar si, el procedimiento de comprobación de valores, utilizado por la Generalidad Valenciana, es o no conforme a derecho y ello al obrar en los expedientes administrativos, el informe de valoración de inmueble elaborado en el que constan parámetros para la valoración de la vivienda, pero sin que conste que, en este supuesto concreto que se haya girado visita al mismo, por más que la administración autonómica en su demanda refiere que dicha visita no pudo realizarse por causas que no le son imputables lo cierto es que, examinado el expediente administrativo no consta intento alguno por parte de la administración autonómica para realizar dicha visita limitándose, en definitiva, el perito a realizar la valoración a partir de los datos que obran en el catastro.

Para el Tribunal, atendiendo a que en este supuesto concreto el informe pericial elaborado para realizar la comprobación de valores se ha sustentado en datos catastrales, no constando intento alguno de visitar el inmueble personalmente procede desestimar el recurso interpuesto por la Administración tributaria.

COMPROBACIÓN DE VALOR

Sentencia de 7 de noviembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Se alega la falta de motivación de la comprobación de valor. En cuanto al activo inmovilizado la alegación de la recurrente se limita a invocar los numerosos supuestos en los que esta Sección ha anulado las valoraciones de la Comunidad de Madrid.

Resulta relevante con carácter previo aclarar que la valoración es resultado de valoración del patrimonio neto de una entidad mercantil en la que se comprueban los activos que integran el inmovilizado financiero y el inmovilizado material, y que la impugnación que se formula solo alcanza a la valoración realizada del activo inmovilizado, consintiendo por tanto la del inmovilizado financiero.

Entrando a resolver en las valoraciones efectuadas por la Comunidad de Madrid, la Sala entiende que en lo sustancial siguen incurriendo en los mismos defectos que han venido motivado su anulación por esta Sección en aplicación de doctrina del TS de 26 de Noviembre de 2015. Concretamente: (i) no se realiza visita de los inmuebles valorados; (ii) no se explica con claridad la razón de selección de testigos, que se extiende además a distintos municipios sin dar explicación clara de porque no se toman solo los de la ubicación del inmueble; (iii) se emplean testigos correspondientes a años distintos del de devengo.

El motivo de impugnación que prosperó en anteriores procedimientos se basaba exclusivamente en la idea de que la valoración no constaba en el expediente, debiendo haberla aportado la Administración que giró la liquidación. Así las cosas, la afirmación de la recurrente, de ser la valoración realizada igual a la ya anulada, carece del fundamento con el que se presenta como una suerte de incumplimiento de Sentencia o valor de cosa juzgada, pues la otra Sentencia se dictó sin conocimiento de dicha valoración, y precisamente por no haber podido tener conocimiento de ella. En el presente caso la valoración realizada en base a visita personal del perito, si se incorpora al expediente, y la recurrente no formula motivo concreto de impugnación contra ella, por lo que debe ser confirmada.

RETROACCIÓN DEL PROCEDIMIENTO

Sentencia de 4 de noviembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Cuando la resolución del tribunal económico administrativo no resuelva el fondo del asunto, por retrotraer el procedimiento, quedará totalmente ineficaz la resolución final de dicho procedimiento con la liquidación tributaria resultante, siendo procedente, devolver todas las cantidades abonadas en concepto de ingreso indebido, con sus intereses de demora.

Cuando se ordena retrotraer el procedimiento, debe considerarse implícita la orden de dejar sin efecto todos los actos posteriores al momento al que se retrotrae, incluida la resolución que aprueba la liquidación tributaria exigible, y con ella, el acto jurídico que sustentaba el ingreso de la deuda.



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 49

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 49

- Inexistencia Incremento de Valor..... 49
- Alcance la la inconstitucionalidad 49
- Absoluta ausencia de prueba 50

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

INEXISTENCIA INCREMENTO DE VALOR

Sentencia de 20 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia

Se liquida por el IIVTNU, no obstante la actora aporta un informe pericial aportado por para probar que no ha existido incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Para la Sala, el informe pericial aportado por la obligada tributaria no es apto para demostrar la inexistencia de una plusvalía real del inmueble litigioso, pues tal como se recoge en la sentencia objeto de recurso, los datos aportados son de precios de vivienda de toda España, sin poder determinar datos referidos a Galicia, y concretamente a Ourense. En el recurso de apelación presentado por el Concello de Ourense se atribuye a la sentencia de instancia un error al no considerar el valor catastral como elemento indicativo, y al entender no imprescindible la tasación pericial contradictoria por parte de la Administración para acreditar la inexistencia de incremento de valor.

Respecto a los valores en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos y el impuesto sucesiones son impuestos diferentes, con hechos y bases imponible también diferentes. Pero lo cierto es, y al margen de que para el cálculo de la base imponible de la plusvalía se carezca o no del dato fiscal sobre el momento inicial del periodo, que en el impuesto de sucesiones la base imponible lo constituye el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles, y en el presente caso, ha sido la propia obligada tributaria quien declaró como valor real del inmueble litigioso un valor incluso superior al valor catastral que el Concello de Ourense ha tomado como referencia a la hora de calcular la base imponible del impuesto municipal.

Respecto del cálculo matemático que realizó el Concello en la liquidación de plusvalía, no se aprecia un error en el cálculo de la base imponible, ni un error en la aplicación de la fórmula empleada para calcularla.

ALCANCE DE LA INCONSTITUCIONALIDAD

Sentencia de 3 de febrero de 2020 del Tribunal Supremo

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL , a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) , adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial.

En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que antes hemos expresado, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836) .

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene "o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26) , FJ 7, y 37/2017 (RTC 2017, 37) , FJ 5)".

Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL [...].

3º) Esos artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL deberán ser inaplicados como inconstitucionales cuando, mediante prueba practicada por el sujeto pasivo, jurídicamente idónea y eficaz para acreditar la evolución realmente experimentada por el valor del concreto suelo a que vaya referido el gravamen, se haya constatado cuál ha sido el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente; y la determinación de la base imponible, efectuada según lo dispuesto en ese mencionado artículo 107, conduzca

al resultado de una cuota a satisfacer superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Y la consecuencia de la inaplicación derivada de esa específica inconstitucionalidad será que la cuota exigible al contribuyente no podrá ser superior a ese incremento patrimonial realmente obtenido que haya quedado acreditado.

4º) La posibilidad de impugnar los valores catastrales con ocasión de la impugnación planteada frente a la liquidación tributaria es excepcional, y sólo procederá en los supuestos y con los requisitos que se expresan en el anterior fundamento de derecho octavo [en el que se reproducen los criterios interpretativos incluidos en los FFJJ séptimo y octavo de la Sentencia de esta Sala y Sección núm. 273/2019, de 4 Mar. 2019 (RJ 2019, 1092) , dictada en el recurso de casación núm. 11/2017].

ABSOLUTA AUSENCIA DE PRUEBA

Sentencia de 21 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencia

Conforme a las STS 1163/2018 de 9 de julio ("para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo [...] ofrecer cualquier medio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas (cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del ITP en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras SSTs de 23-5-2018 , de 5-6-2018 y de 13-6-2018 ; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex art. 106.1 LGT (que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía. [...Aportada -según hemos dicho por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía". La anterior doctrina jurisprudencial subraya la relevancia probatoria de lo declarado por el obligado tributario, al respecto de los valores de adquisición y de enajenación de los terrenos, en las respectivas escrituras públicas de enajenación y de transmisión. Por ello resulta acorde a lo expuesto el razonamiento del Juzgado a quo valorando la prueba practicada, a partir del valor de lo escriturado y los informes periciales aportados por cada una de las partes y teniendo en cuenta además, lo declarado por el TS en sentencias al señalar que lo declarado en las escrituras públicas puede resultar determinante si la Administración no lo contradice convenientemente.

Igualmente teníamos dicho en nuestra Sala Tributaria del TSJ Valenciano, ya en 2011 por STSJCV de 767/11, de 24 de junio , y en cientos de ellas más que la siguieron, que "llegado el momento [...] de la comprobación o investigación de la realidad de (lo declarado), (dicha declaración) no se puede rechazar sin más oponiendo la Administración una simple negación o meras conjeturas. Antes bien, a ella incumbe aportar indicios suficientes y serios que expliquen razonablemente su duda o su negación; solo entonces cabrá esperar del sujeto pasivo justificaciones adicionales [...], en especial si se encuentra en disponibilidad y facilidad para aportar nuevos datos sobre la controversia".

Por lo expuesto, tomando en consideración la absoluta ausencia de prueba practicada a instancia del apelante en sustento de sus pretensiones no consta, a juicio de esta Sala valoración irrazonable o injustificada de la misma, es más, esta Sala comparte plenamente las conclusiones extraídas por la sentencia apelada en relación con dicha ausencia de prueba y, con ello la respuesta desestimatoria del recurso interpuesto al no haber quedado en ningún momento acreditado el decremento en el valor invocado por la recurrente y, con ello, la inexistencia del hecho imponible propugnado y desestimando el recurso de apelación interpuesto.

