

# Monográficos Jurídicos

Junio 2008

## La permuta inmobiliaria: tributación indirecta y figuras afines.

### ÍNDICE

<b>I. Introducción</b>	1		
<b>II. La transmisión del terreno al promotor</b>			
a) <i>La entrega del terreno está sujeta y no exenta del IVA</i>	2		
b) <i>La entrega del terreno está sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD</i>	10		
<b>III. La entrega de la edificación al transmitente del terreno</b>			
a) <i>La entrega de la edificación está sujeta y no exenta del IVA</i>	12		
<i>Fase I: La entrega del terreno como pago anticipado de la entrega de la construcción.</i>	12		
		<i>Fase II: La entrega material de la edificación al transmitente del terreno</i>	15
		b) <i>La entrega de la edificación está sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD</i>	15
		<b>IV. Principales contingencias de la cesión de solar a cambio de edificación futura y figuras afines</b>	
		a) <i>Principales contingencias de la cesión de solar a cambio de edificación futura</i>	16
		b) <i>Figuras afines a la cesión de solar a cambio de edificación futura</i>	18
		<b>IV. Conclusiones</b>	20

## I. Introducción

---

Tal y como se expuso en nuestro anterior trabajo al tratar la tributación directa de la permuta inmobiliaria, la modalidad específica de la transmisión de solares a cambio de edificaciones futuras viene siendo una figura muy utilizada actualmente.

Y ello por cuanto genera determinadas ventajas tanto para el transmitente del terreno como para el promotor. De esta forma, el dueño del solar que no se dedica a la promoción inmobiliaria obtiene una construcción a cambio de su terreno sin necesidad de intervenir en el desarrollo y gestión de la construcción.

Por lo que respecta al promotor, éste adquiere el solar y, a diferencia de la compraventa, puede iniciar la construcción de las edificaciones sin necesidad de desembolsar capital o incurrir en elevados costes financieros para obtener el mismo.

En el anterior monográfico dedicado a las implicaciones fiscales de la permuta inmobiliaria se trataron los aspectos contables de la misma, analizándose a su vez la tributación directa en el Impuesto sobre Sociedades (IS) del transmitente del solar y el promotor de la construcción.

En consecuencia, con la finalidad de completar la fiscalidad de la permuta inmobiliaria, el presente trabajo aborda de forma exhaustiva la tributación indirecta de la misma, tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD).

En el supuesto de entrega de solar a cambio de edificación futura existen dos transmisiones claramente diferenciadas: una primera consistente en la transmisión del terreno al promotor y una segunda consistente en la entrega de la edificación por el promotor al transmitente del terreno. En consecuencia, a los efectos de exponer las implicaciones fiscales de la figura de referencia, el análisis se realizará diferenciando la tributación indirecta de cada una de las citadas transmisiones.

Debemos advertir que a los efectos del IVA, la transmisión del terreno al promotor no solo determina la tributación por tal transmisión sino que, tal y como se desarrollará en el apartado correspondiente, también incide en la fiscalidad de la futura entrega de la edificación, de forma que la entrega del terreno constituye un pago anticipado de la posterior adjudicación del inmueble construido. Así, en general, en el momento en el que se escriture la entrega del terreno al promotor no solo deberá analizarse la tributación de la entrega del terreno sino también la de la futura entrega de las edificaciones, tributación que será provisional hasta la efectiva puesta a disposición de la edificación al transmitente del terreno.

## **II. La transmisión del terreno al promotor**

---

En primer lugar, será preciso determinar si la transmisión del terreno constituye una operación sujeta al IVA o a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPyAJD. Ambos Impuestos son incompatibles entre sí de forma que una transmisión que tribute efectivamente por el IVA no lo hará en ningún caso por la modalidad de TPO del ITPyAJD y viceversa. Esta incompatibilidad no se extiende a la modalidad de AJD del ITPyAJD, por lo que una transmisión puede tributar por el IVA y por la mencionada modalidad. No obstante una operación nunca podrá tributar simultáneamente por las modalidades de TPO y del AJD del ITPyAJD.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que cuando una transmisión no está sujeta al IVA o estándolo le es aplicable alguna exención, no siendo posible renunciar a la misma, la operación está indefectiblemente sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD y tributará por esta modalidad.

### **a) La entrega del terreno está sujeta y no exenta del IVA**

Para que la entrega del terreno al promotor tribute por el IVA no solo es necesario que la misma esté sujeta al IVA sino que además se necesita que o bien no sea aplicable ninguna de las exenciones previstas por la normativa o siéndolo la exención sea renunciable y, por lo tanto la entrega tribute por el IVA.

### Supuestos de sujeción al IVA

Al analizar una operación de estas características lo primero que deberá realizarse es determinar si la transmisión del terreno está sujeta al IVA. Para ello, es preciso que el transmitente tenga la consideración de empresario o profesional a los efectos del IVA y que el terreno transmitido esté afecto a una actividad empresarial o profesional desarrollada por éste.

El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA) establece que están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de sus propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. En su apartado Dos, el citado artículo establece que se entienden en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por sociedades mercantiles.

Por su parte, según lo establecido por el artículo 5 de la LIVA tienen la consideración de empresarios o profesionales a los efectos del IVA quienes ordenen por cuenta propia factores de producción, materiales y humanos, o uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

A estos efectos, se contempla que los arrendadores, los promotores, las sociedades mercantiles y los urbanizadores de terrenos tienen la consideración de empresarios o profesionales en todo caso.

No obstante lo anterior, la presunción relativa a las sociedades mercantiles y los urbanizadores de terrenos debe ser matizada a la luz de la jurisprudencia comunitaria y la doctrina administrativa.

De esta forma, si bien la LIVA establece que las sociedades mercantiles tienen la consideración de empresarios o profesionales en todo caso, por lo que toda transmisión realizada por una sociedad mercantil está, en principio, sujeta al IVA, esta afirmación ha sido matizada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y asumida por el Tribunal Económico Administrativo Central en la Resolución de 28 de septiembre del 2005 que establece que la transmisión por una entidad mercantil de unos terrenos sobre los que no se ha realizado ninguna actividad empresarial durante un periodo de diez años no está sujeta al IVA.

Al respecto creemos necesario mencionar también la contestación la Dirección General de Tributos (DGT) a la consulta vinculante número 1.466/2007, de 4 de julio, en la que considera no sujeta al IVA la entrega de bienes inmuebles realizada por una entidad a la que no puede atribuirse la condición de empresario o profesional por tener por objeto exclusivo la mera tenencia de bienes inmuebles sin el propósito o la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad económica, al no concurrir la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 4.º uno de la LIVA antes citado.

En lo que se refiere a la figura del urbanizador que no sea sociedad mercantil, es decir, persona física o entidad del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), entre otras, comunidades de bienes, herencias yacentes, etc., la doctrina administrativa, en especial, la DGT, considera que se adquiere tal condición y, por lo tanto también la de empresario o profesional a efectos del IVA, únicamente cuando el propietario del terreno ha satisfecho efectivamente cuotas de urbanización correspondientes a obras tendentes a la transformación física del suelo.

Así, según el criterio mantenido por la Administración, a pesar de que se hayan realizado estudios o trámites administrativos previos, una persona se *“convertirá”* en urbanizador y, por lo tanto, la transmisión del terreno que esta pueda efectuar estará sujeta al IVA, sólo cuando se hayan incorporado efectivamente los costes de urbanización del terreno.

Es por lo anterior que con la finalidad de evitar conflictos con la Administración y asegurar la efectiva sujeción al IVA de la entrega del terreno, recomendamos que la misma se realice una vez el transmitente del terreno haya satisfecho efectivamente, al menos, una cuota de urbanización.

Por lo tanto, la entrega del terreno al promotor estará sujeta al IVA si el transmitente del terreno es una sociedad mercantil, cuyo objeto exclusivo no sea la mera tenencia de bienes inmuebles, si se realiza por alguien que tenga la consideración de urbanizador a los efectos del IVA o por un sujeto que desarrolle actividades empresariales o profesionales y el terreno está afecto al desarrollo de las mismas como, por ejemplo, a una actividad de arrendamiento, a una explotación agrícola, etc.

## Supuestos de exención al IVA

Una vez analizada la sujeción de la entrega del terreno al IVA hemos de centrarnos en analizar si la misma, a pesar de estar sujeta al IVA, está exenta y, por lo tanto, salvo renuncia a la exención, la transmisión no tributará por el IVA.

En este sentido la normativa del IVA establece que están exentas:

- Las entregas de terrenos rústicos y demás no edificables (no urbanizables) incluidas las construcciones de cualquier naturaleza enclavadas en los mismos, e indispensables para el desarrollo de una explotación agraria.

A estos efectos se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana (Ley 28/2007, de 28 de mayo) y demás normas urbanísticas (legislación autonómica), así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

No obstante lo anterior, no les es de aplicación la mencionada exención a las siguientes entregas:

- ✓ Las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización realizadas por el promotor de la urbanización (salvo los terrenos destinados a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público).

La determinación de cuando un terreno está "*en curso de urbanización*" a los efectos del IVA no resulta tarea fácil ya que el proceso de urbanización de un terreno consistente en dotar al mismo de los de los elementos previstos por la legislación urbanística, véase acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., está integrado por varias fases sucesivas; una fase de estudio y realización de los correspondientes trámites administrativos (redacción y aprobación del proyecto de parcelación y urbanización, etc.) y una fase final de transformación material del terreno mediante la ejecución de las obras de urbanización.

Pues bien, la DGT, entre otras, en la contestación a la consulta vinculante número 677/2007, de 4 de abril, mantiene que no es hasta el inicio de la última fase cuando el terreno puede considerarse en “*curso de urbanización*” de forma que toda transmisión realizada con anterioridad al inicio de las obras de urbanización quedará exenta del IVA. Este criterio ha sido asumido también por el Tribunal Supremo en las Sentencias de 11 de octubre y 8 de noviembre del 2004.

- ✓ Las entregas de terrenos en los que se hallen enclavadas construcciones en curso de construcción o terminadas, cuando los terrenos se transmitan conjuntamente con las edificaciones y las entregas de las construcciones estén, a su vez, sujetas y no exentas del IVA, lo que sucederá cuando la transmisión sea una primera entrega o una segunda con renuncia a la exención. Y todo ello, salvo que se trate de construcciones agrarias indispensables para su explotación o de construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.
- Asimismo están exentas del IVA las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

La exención no se extiende a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística o a aquellas que sean entregadas para su inmediata rehabilitación por el adquirente.

De esta forma, cuando sobre el terreno transmitido al promotor se halla edificada una construcción, que será inmediatamente derribada por éste para construir una nueva edificación, parte de la cual será entregada al transmitente del terreno como contraprestación, nos encontraremos ante una transmisión no exenta del IVA. Señalar que en estos casos suele incluirse en la escritura correspondiente una cláusula específica en la que se mencione tal circunstancia.

Para poder considerar que estamos ante una rehabilitación a los efectos del IVA es necesario que las obras tengan por objeto la reconstrucción de las edificaciones mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, entre otras, cimientos y vigas maestras, de forma que las obras de reacondicionamiento, mejora o reforma de las edificaciones, véase, redistribución del espacio interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos, etc. no tendrán la consideración de rehabilitación a los efectos del IVA por elevado que sea su coste.

Además, el objeto de la rehabilitación ha de ser única o principalmente la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, entendiéndose cumplido lo anterior cuando más del 50% del coste total de la obras se corresponde con estas operaciones.

El importe de las obras totales ha de exceder del 25% del precio de adquisición de la construcción o del valor previo de la edificación antes de su rehabilitación, descontándose en ambos casos la parte proporcional correspondiente al suelo. Este último aspecto es una novedad introducida recientemente junto con otras medidas tendentes a impulsar la actividad económica por el Real Decreto Ley 2/2008, de 21 d abril, ya que con anterioridad a estos efectos debía computarse el valor del suelo.

Por lo tanto, cuando el terreno transmitido sea rústico, no edificable o no esté en curso de urbanización por no haberse iniciado las obras de urbanización, su transmisión estará exenta del IVA y sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD. También lo estará cuando el terreno se transmita junto con una edificación constituyendo una segunda transmisión de edificación y cuyo destino no sea su demolición o rehabilitación por el promotor.

#### Renuncia a la exención del IVA

No obstante, con la finalidad de evitar los efectos perjudiciales que puede producir la no tributación de la entrega del terreno por el IVA que se expondrán posteriormente, la normativa contempla la posibilidad de que el transmitente del terreno renuncie a la exención del IVA, sujetando la entrega efectivamente al IVA. Pero ello, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos, cuyo cumplimiento resulta imprescindible:

- El promotor que adquiere el terreno ha de ser sujeto pasivo del IVA y ha de actuar en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. Es decir, el adquirente ha de ser un empresario o profesional a los efectos del IVA, según lo expuesto anteriormente, y el terreno adquirido ha de destinarse por éste a la realización de una actividad empresarial o profesional.
- El promotor debe tener derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición del terreno, para lo cual será preciso que en el momento en el que se efectúe la permuta disponga de un porcentaje de deducción (prorrata) provisional aplicable del 100%, incluso en el supuesto de deducciones anteriores a la realización habitual de operaciones sujetas al IVA.

Debemos recordar en este punto que el porcentaje de deducción provisional aplicable durante un año se corresponde con el porcentaje de deducción definitivo del año anterior, salvo que se trate de un supuesto de deducción anterior al inicio de la actividad, en cuyo caso el porcentaje de deducción aplicable se corresponderá con el que se haya solicitado a la Administración.

Así, en los supuestos en los que no se ha iniciado la entrega de bienes o prestación de servicios pero si se han soportado cuotas del IVA, la normativa del IVA permite al sujeto pasivo deducir las cuotas del IVA soportadas en función del porcentaje de deducción solicitado por éste.

De esta forma si se prevé que una vez iniciada a la actividad se tendrá derecho a la deducción total del IVA soportado (prorrata del 100%) por realizar exclusivamente operaciones sujetas y no exentas del IVA, lo lógico será solicitar un porcentaje de deducción del 100%. Es en este caso, cuando también se entiende cumplido el requisito de disponer del derecho a la deducción total del IVA soportado para que el transmitente del terreno pueda renunciar a la exención.

- El promotor ha de manifestar que es sujeto pasivo del IVA y que tiene derecho a la deducción total del IVA soportado.
- La renuncia debe efectuarse por el transmitente del terreno operación por operación y comunicarse al adquirente del terreno, es decir, al promotor, previa o simultáneamente a la entrega del mismo.

Normalmente, las dos anteriores manifestaciones se realizan en la correspondiente escritura pública, mediante la inclusión en ésta de una cláusula específica.

Cumplidos todos y cada uno de los citados requisitos la transmisión del terreno al promotor, en un principio exenta del IVA, queda sujeta y no exenta al citado tributo por vía de la renuncia a la exención.

En el caso de que la entrega del terreno quede efectivamente sujeta y no exenta del IVA, el transmitente del terreno deberá repercutir al promotor una cuota del IVA del 16% sobre el valor del terreno. El transmitente deberá a su vez emitir y entregar al promotor la correspondiente factura.

La cuota del IVA devengada por el transmitente del terreno y soportada por el promotor podrá ser deducida por éste, en función del régimen de deducciones aplicable, en la declaración liquidación trimestral o mensual del periodo en el que se reciba la factura. El exceso no deducido podrá ser objeto de devolución, en su caso, en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo del año.

El transmitente del terreno deberá consignar la cuota del IVA repercutida en la declaración-liquidación trimestral o mensual correspondiente al periodo en el que haya devengado e ingresar su importe una vez deducidas, en su caso, las cuotas del IVA por él soportadas, en función del régimen de deducciones aplicable.

Debemos señalar que la tributación efectiva por el IVA de la transmisión del terreno determina que, a la vez que el promotor soporta la misma ha de satisfacer el ITPyAJD en la modalidad de AJD, salvo que sobre el mismo vaya a construir una edificación de viviendas de protección oficial.

Al ser el ITPyAJD un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, el tipo impositivo de la modalidad de AJD, en general del 0,5%, varía en función de la Comunidad Autónoma en la que esté radicado el terreno. En Catalunya el tipo impositivo de la modalidad de AJD es actualmente del 1%.

Advertir además, que en los casos en los que la transmisión queda sujeta y no exenta al IVA como consecuencia de haber renunciado el transmitente a la exención, en general el tipo impositivo se ve incrementado hasta el 2% o el actual 1,5% en Catalunya.

La base sobre la que se aplicará el tipo impositivo será el valor real del terreno transmitido. Este valor puede ser comprobado por la Administración Tributaria. El plazo del que dispone el promotor para presentar la correspondiente autoliquidación es, en general de 30 días hábiles, 1 mes en Catalunya.

<b>Entrega del terreno sujeta y no exenta del IVA</b>
<p>En este supuesto el transmitente del terreno repercutirá al promotor una cuota del 16% del valor del terreno.</p> <p>Además, el promotor deberá satisfacer la cuota de la modalidad de AJD del ITPyAJD. En Catalunya del 1% o del 1,5% si se ha renunciado a la exención del IVA.</p>

**b) La entrega del terreno está sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD**

En el supuesto de que según lo desarrollado en el apartado anterior, la transmisión del terreno esté no sujeta al IVA o aún estándolo esté exenta sin posibilidad de renuncia, la transmisión quedará gravada por la modalidad de TPO del ITPyAJD, salvo que sobre el mismo vaya a construir una edificación de viviendas de protección oficial.

Al ser el ITPyAJD un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas los tipos impositivos pueden variar en función de la comunidad donde radique el terreno transmitido.

El tipo general de la modalidad de TPO es del 6% aunque en Catalunya se eleva hasta un 7%. La base imponible estará compuesta por el valor real del terreno disponiendo la Administración Tributaria de la facultad de comprobar el citado valor. El plazo del que dispone el promotor para presentar la correspondiente autoliquidación es, en general de 30 días hábiles, 1 mes en Catalunya.

La cuota por la modalidad de TPO del ITPyAJD satisfecha por el promotor constituirá un mayor valor de adquisición de terreno de forma que la transmisión del mismo, como parte integrante de la construcción, reducirá la renta a integrar en la base imponible del IS o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del promotor.

En este caso, la incompatibilidad existente entre las modalidades de TPO y de AJD del ITPyAJD impide que la transmisión quede a su vez sujeta a la modalidad de AJD.

<b>Entrega del terreno sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD</b>
Si el terreno está situado en Catalunya, el promotor deberá satisfacer la cuota de la modalidad de TPO del ITPyAJD al 7%.

La entrega del terreno al promotor tributará bien por el IVA, al tipo del 16%, y la modalidad de AJD del ITPyAJD, al tipo del 1% en Catalunya, bien por la modalidad de TPO del ITPyAJD, al 7% en Catalunya. Para que la transmisión tribute por el IVA será preciso que el transmitente del terreno sea sujeto pasivo del IVA y realice la misma en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como que el terreno no reúna los requisitos para que su transmisión quede exenta del IVA, o reuniéndolos el transmitente del terreno pueda renunciar a la exención del IVA. En caso contrario, la transmisión tributará por la modalidad de TPO del ITPyAJD.

### **III. La entrega de la edificación al transmitente del terreno**

---

Tal y como se ha advertido en el apartado anterior, si bien pudiera parecer que las implicaciones fiscales de la entrega de la edificación deben ser objeto de análisis cuando, una vez construida ésta, se produzca su efectiva entrega al transmitente del terreno, las mismas surgen normalmente en el momento en el que el terreno se pone a disposición del promotor.

Es más, en los supuestos en los que la entrega de la edificación tributa por el IVA, que, por otra parte, constituyen la practica totalidad de los mismos, el grueso del análisis de la tributación de la entrega de la construcción al transmitente del terreno ha de ser realizado en ese estadio previo. Y ello por cuanto que la entrega del terreno constituye a los efectos del IVA un pago anticipado de la futura entrega de la edificación.

Dado que en la mayoría de los supuestos la entrega de la edificación está sujeta y no exenta al IVA, el presente análisis se centrará en exponer las principales implicaciones fiscales de este supuesto, pero sin olvidarnos de analizar que sucede cuando la entrega de la edificación esta sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD.

#### **a) La entrega de la edificación esta sujeta y no exenta del IVA**

Si la entrega de la edificación tributa por el IVA el análisis de la operación debe realizarse en dos fases claramente diferenciadas: en el momento de la entrega del terreno al promotor y cuando se produce la entrega material de la edificación al transmitente del terreno.

#### **Fase I: La entrega del terreno como pago anticipado de la entrega de la construcción.**

En los supuestos de las entregas de bienes, el devengo del IVA, y por lo tanto la obligación de repercutir la cuota correspondiente, se produce cuando estos se ponen a disposición del adquirente.

No obstante, cuando existen pagos anticipados anteriores a la entrega del bien el devengo del IVA se produce en el momento en el que se realizan tales pagos. En consecuencia, es en ese momento cuando el futuro transmitente debe repercutir al pagador una cuota del IVA proporcional a la cantidad satisfecha.

En los supuestos de entrega de solar a cambio de edificación futura, se considera que la entrega del solar constituye un pago anticipado de la futura entrega de la edificación. En consecuencia, el promotor debe repercutir al transmitente del solar una cuota del IVA por tal concepto en el momento en el que se produzca la entrega del terreno. Y es en este momento cuando debe determinarse la sujeción al IVA de la futura entrega de las viviendas, su eventual exención, la base imponible así como el tipo impositivo aplicable.

Para ello, en primer lugar, debe analizarse si la futura entrega de la construcción al transmitente del terreno estará sujeta y no exenta al IVA. La sujeción al IVA de la entrega de la construcción no plantea demasiados problemas ya que o bien será realizada por una empresa (sujeto pasivo del IVA en todo caso) o por una persona física o una entidad del artículo 35.4 de la LGT (sociedad civil, comunidad de bienes, etc.), que como promotora de una construcción que será cedida al transmitente del terreno, la normativa del IVA considera empresario o profesional en todo caso.

La entrega de la edificación, estará, en general, no exenta del IVA por constituir una primera transmisión de edificación. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la normativa del IVA contempla la exención de las segundas o ulteriores entregas de las edificaciones cuya construcción o rehabilitación esté terminada, estableciendo expresamente que constituye primera entrega la realizada por el promotor que tiene por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación está terminada. En consecuencia, no es primera entrega la realizada cuando la edificación está en construcción. Tampoco se considera como primera entrega la realizada por el promotor cuando la edificación ha sido utilizada de forma ininterrumpida durante dos o más años por el propio promotor, por titulares de derechos reales de uso y disfrute (usufructo, derecho de habitación, etc.) o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quién ha utilizado la construcción durante el citado plazo.

Siendo que la contraprestación de la entrega del terreno no consiste en dinero, sino que será la edificación, la base imponible será el valor de mercado de la construcción a entregar al transmitente del terreno en el momento de la entrega. No obstante, dado que en el momento en que se entrega el terreno la edificación no ha sido construida y, por lo tanto no se conoce el valor que tendrá en el mercado la edificación, la base imponible será provisional hasta que se entregue materialmente la edificación y pueda esta ser determinada definitivamente. A la vista de la equivalencia del valor de las contraprestaciones que es consustancial al contrato de permuta, la base imponible a los efectos del IVA asignada provisionalmente al pago anticipado de la futura entrega de la edificación se debería corresponder con la base imponible establecida entrega del terreno bien a los efectos del IVA o de la modalidad de TPO del ITPyAJD.

En el caso de que llegado el momento de la entrega material de la construcción existan diferencias en el valor de mercado asignado a ésta en el momento de la entrega del terreno, la repercusión realizada debería regularizarse, tal y como se recoge, entre otras, en la contestación de la DGT a la consulta vinculante número 2.544/2005, de 22 de diciembre.

El tipo impositivo aplicable será:

- El 4% si la construcción se trata de una vivienda de protección oficial, incluyendo los garajes, con un máximo de dos, y anexos situados en la misma y transmitidos conjuntamente o de una vivienda por una entidad dedicada al arrendamiento que aplique el régimen especial del Capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del IS.
- El 7% si la edificación se trata de una vivienda incluyendo los garajes, con un máximo de dos, y anexos situados en la misma y transmitidos conjuntamente.
- El 16% si se trata de cualquier otra edificación (local de negocio, nave industrial, garaje, etc.) o de una edificación cuya construcción o rehabilitación no está terminada.

El promotor deberá pues repercutir la cuota del IVA en este momento mediante la emisión de la correspondiente factura y el transmitente del terreno deberá soportar la misma.

Debe tenerse en cuenta que el plazo máximo para repercutir la cuota es de un año desde la fecha del devengo. Una vez transcurrido dicho plazo se pierde el derecho a realizar la repercusión y además el destinatario no está obligado a soportar la misma. Es por ello que la no repercusión de la cuota del IVA en el momento en el que adquiere el terreno puede suponer un sobre coste para el promotor ya que a pesar de no repercutir la cuota persistirá la obligación de consignar la cuota en la declaración-liquidación correspondiente e ingresar, en su caso, el importe en el tesoro.

## **Fase II: La entrega material de la edificación al transmitente del terreno**

Una vez finalizada la construcción de la edificación, el promotor deberá poner la misma a disposición del transmitente del terreno. En este momento será cuando se devenga el IVA correspondiente a la entrega de la edificación y cuando podrá determinarse el importe definitivo de la base imponible y, en consecuencia, las eventuales diferencias que pudieran existir entre ésta y la estimada en el momento en el que se realizó la entrega del terreno. En caso de existir desviaciones en las bases imponibles, bien por defecto o por exceso, el promotor deberá repercutir al transmitente del terreno las cuotas del IVA correspondientes a las diferencias detectadas.

La elevación a escritura pública de la entrega de la edificación al transmitente del terreno determinará el devengo de la modalidad de AJD del ITPyAJD al 0,5% (1% en Catalunya) sobre el valor real de la edificación. El sujeto pasivo será el transmitente del terreno ahora adquirente de la edificación.

La entrega del terreno al promotor supone un pago anticipado de la futura entrega de la edificación, por lo que, en la fecha de la escritura por la que se entregue el solar, el promotor deberá emitir y entregar al transmitente del terreno una factura por la entrega de la edificación, repercutiendo la cuota de IVA correspondiente.

La base imponible y la cuota devengada serán provisionales hasta su efectiva determinación una vez se produzca la entrega material de edificación.

### **b) La entrega de la edificación está sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD**

Si la entrega de la edificación está sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD por estar exenta del IVA, al haber sido usada la misma por titulares de derechos reales de goce y disfrute o por el propio promotor o haber sido arrendada a un tercero (distinto al transmitente del terreno) sin opción de compra, de forma ininterrumpida durante dos o más años, el devengo se producirá el día en el que se formalice la entrega de la edificación.

En este caso, el transmitente del terreno deberá satisfacer una cuota del 6% (7% en Catalunya) sobre el valor real de la edificación en el plazo de 30 días hábiles (1 mes en Catalunya), salvo que se trate de una vivienda de protección oficial.

#### **IV. Principales contingencias de la cesión de solar a cambio de edificación futura y figuras afines**

---

En el presente apartado expondremos algunas de las principales incidencias que pueden presentarse a la hora de plantear e implementar una operación de este tipo y plantearemos algunas soluciones al respecto. A su vez, desarrollaremos dos de las principales figuras afines a la cesión de solar a cambio de edificación futura que, en determinados casos, pueden solventar algunas de las incidencias citadas.

##### **a) Principales contingencias de la cesión de solar a cambio de edificación futura**

En primer lugar, debemos tener en cuenta que en la mayoría de los supuestos ambas partes, transmitente del terreno y promotor, serán partidarios de que, en la medida de lo posible, la transmisión del terreno tribute efectivamente por el IVA. Y ello por cuanto que la tributación de la transmisión del terreno por la modalidad de TPO del ITPyAJD supondrá para el transmitente del terreno la imposibilidad de deducir la cuota del IVA que le repercute el promotor por la entrega de la edificación y al promotor retrasar la recuperación de la totalidad de la cuota satisfecha por TPO hasta la total amortización de la edificación construida o hasta su total transmisión.

Es por lo anterior que normalmente resultará conveniente lograr que la transmisión del terreno quede sujeta y no exenta al IVA, por ejemplo, mediante la “conversión” del transmitente del terreno en sujeto pasivo del IVA y la afectación del terreno a una actividad empresarial o profesional desarrollada por éste, por ejemplo, mediante el arrendamiento o la urbanización del terreno.

Otra de las contingencias más habituales se refiere al hecho de que el transmitente del terreno ha de desembolsar una cantidad de dinero para hacer frente al pago de la cuota del IVA girada por el promotor.

En muchos casos este pago o no está previsto o aún estándolo no puede ser asumido por el transmitente del terreno. Además, el mismo puede interpretarse por parte del transmitente del terreno como un sobre coste, más cuando éste no pueda "*recuperar*" la cuota de IVA satisfecha al promotor por la vía de las deducciones o mediante la solicitud de su devolución por no tener la condición de empresario o profesional a los efectos del IVA.

Es por ello que en algunos casos el pago de la cuota repercutida es asumida por el promotor. Cabe la posibilidad de, asumido el pago de la cuota correspondiente por el transmitente del terreno, implementar la operación como una permuta de las denominadas mixtas, en la que el valor total de la contraprestación a percibir por el transmitente del terreno se desglose en una parte no dineraria, la edificación, y otra dineraria que se corresponda o sea suficiente para hacer frente al pago de la cuota del IVA girada por el promotor.

Por lo que respecta a las contingencias que pueden surgir en la fase de la entrega efectiva de la edificación al transmitente del terreno, la más significativa deriva del hecho de que la entrega de la edificación al transmitente una vez terminada constituye una primera entrega a los efectos del IVA, por lo que una posterior transmisión de la edificación por el transmitente del terreno constituiría una segunda entrega exenta del IVA.

Suponiendo que la actividad habitual del transmitente del terreno se refiere a la compra y venta de inmuebles, y que en la transmisión de la edificación éste no podría renunciar a la exención por no cumplirse los requisitos anteriormente mencionados (normalmente sucede que el comprador será un particular), la exención de la transmisión podría impedir la deducción, en su totalidad o en parte, de las cuotas del IVA soportadas y, entre otras, la cuota repercutida por el promotor. Y ello, por cuanto que por la propia mecánica del Impuesto las cuotas del IVA soportadas solo pueden deducirse en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se destinan a la realización de operaciones sujetas y no exentas del IVA.

Por lo tanto la realización por el transmitente del terreno de una entrega exenta determinaría la no deducibilidad de la totalidad de las cuotas del IVA soportadas, en función del régimen de deducciones aplicable.

La solución a la mencionada distorsión podría pasar por pactar que la transmisión de la edificación se realizará antes de terminada su construcción por el promotor, de forma que la posterior transmisión de la edificación por parte del transmitente del terreno constituiría una primera entrega de edificación sujeta y no exenta del IVA.

En este caso no debe olvidarse que la entrega de la edificación en construcción al transmitente del terreno y el correspondiente pago anticipado como consecuencia de la entrega del terreno, tributarían a un tipo impositivo del 16%.

#### **b) Figuras afines a la cesión de solar a cambio de edificación futura**

Entre las alternativas que suelen plantearse a la cesión de solar a cambio de edificación futura, podríamos destacar las dos siguientes:

- La *“cesión de solar a cambio de obra”*. En esta modalidad el transmitente del terreno segrega o divide el solar, transmitiendo al promotor la parte segregada o dividida a cambio de que éste ejecute la obra que va a pertenecer al primero en la parte del solar no transmitido.

Esta alternativa, que depende en gran medida del tipo de edificabilidad del Plan General de Ordenación Urbana, resulta muy apta para las promociones de viviendas unifamiliares, aisladas o pareadas.

En este caso, existe una transmisión de parte de un solar previamente segregado al promotor y una ejecución de obra por el promotor al transmitente del terreno.

El transmitente del terreno deberá tributar por la modalidad de AJD del ITPyAJD al 0,5% (1% en Catalunya) por la segregación y el promotor deberá pagar el IVA al transmitente del terreno en el caso de que la transmisión esté sujeta y no exenta del IVA o la modalidad de TPO del ITPyAJD en caso contrario. La ejecución de obra será una operación sujeta al IVA y tributará como tal al 16% o al 7%.

Debe tenerse en cuenta que en el caso de que la edificación construida sobre la parte del terreno no cedida al promotor sea posteriormente objeto de transmisión por el transmitente del terreno, no estaremos ante una segunda transmisión a los efectos del IVA sino ante una primera transmisión sujeta y no exenta del IVA, que, en función del resto de operaciones realizadas, permitirá al transmitente del terreno deducir las cuotas del IVA soportadas, entre otras, las giradas por el promotor. Con esta figura se evita pues una de las principales contingencias que pueden generarse en la cesión de solar a cambio de edificación futura.

- La “*Comunidad ad edificandum*”. Esta figura consiste en la transmisión al promotor una cuota indivisa del solar constituyendo una comunidad de bienes sobre el mismo. Así, una vez construida la edificación se procede a disolver la comunidad adjudicando a cada uno de los comuneros las edificaciones equivalentes a su cuota de participación a la comunidad de bienes que, en el caso del transmitente del terreno se corresponderían con las que hubiera recibido de haber llevado a cabo una cesión de terreno a cambio de edificación futura.

En esta figura, existen tres fases diferenciadas: una transmisión de parte indivisa de un solar al promotor, lo que determina la constitución de una comunidad de bienes; una ejecución de obra del constructor sobre el terreno de la comunidad y una posterior disolución de la comunidad de bienes una vez se adjudican las construcciones en proporción a la cuota de participación.

Por la adquisición de la cuota indivisa sobre el terreno, el promotor satisfará una cuota del IVA o de la modalidad de TPO del ITPyAJD, en función de si el transmitente del terreno es sujeto pasivo del IVA y la transmisión está sujeta y no exenta.

Por lo que respecta a la tributación de la disolución de la comunidad de bienes, debemos señalar que no es una cuestión pacífica, ya que los pronunciamientos jurisdiccionales y de la doctrina administrativa relativos a las denominadas “*comunidades de bienes autopromotoras*” han sido divergentes.

La DGT, entre otras en las contestaciones a las consultas vinculantes números 364/2007 y 1.197/2007 de 23 de febrero y 11 de junio del 2007, respectivamente, considera que las comunidades de bienes “*autopromotoras*” son sujetos pasivos del IVA y que la disolución de las mismas mediante la adjudicación a sus comuneros de las edificaciones construidas son entregas de bienes sujetas y no exentas del IVA. De este modo, la posterior entrega de la edificación adjudicada constituirá una segunda transmisión de edificación exenta de IVA. En este sentido se ha posicionado también el Tribunal Económico-Administrativo Central, por ejemplo en la Resolución de 13 de octubre de 2005.

En cambio, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 23 de mayo de 1998, considera que en estos casos la adjudicación de las edificaciones a los comuneros no está sujeta al IVA dado que no se produce un acto traslativo de dominio sino una concreción de la cuota ideal, por lo que una posterior transmisión de la edificación tendría la consideración de primera entrega sujeta y no exenta. Esta posición jurisprudencial, ampara al transmitente del terreno que podrá sujeta al IVA la posterior transmisión de la edificación adjudicada y de este modo, no ver afectada por este motivo la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

Por último debe tenerse en cuenta que, en cualquier caso, la disolución de la comunidad con adjudicación de las edificaciones tributará por la modalidad de AJD del ITPyAJD al 1% (en Catalunya).

## V. Conclusiones

---

Para el análisis de la tributación indirecta por IVA-ITPyJD de la permuta inmobiliaria debemos diferenciar dos transmisiones claramente diferenciadas: la transmisión del solar al promotor y la entrega de la edificación por éste al transmitente del solar.

En la transmisión del terreno al promotor, éste soportará el IVA al 16% más el AJD, (en Catalunya, al 1% o el 1,5%) o una cuota por la modalidad de TPO del ITPyAJD (en Catalunya asciende al 7%) en función de diversas circunstancias, entre las que destacan la condición de sujeto pasivo del IVA o no del transmitente del terreno y la posible concurrencia de exenciones y la posibilidad de su renuncia o no.

Por lo que respecta a la entrega de la edificación al transmitente del terreno, éste soportará el IVA. Esto acontece en el momento en el que se entregue el terreno al promotor, al tipo del 16%, 7% o 4%, dependiendo de la naturaleza de la misma, sobre el valor de mercado que provisionalmente se estime.

Así, una vez finalice la construcción de la edificación y se entregue materialmente la misma deberá analizarse si se ha incurrido en desviaciones a la hora de fijar la base imponible provisional y, por ende, la cuota repercutida, en cuyo caso el promotor debería repercutir una cuota mayor o menor en función de la desviación incurrida. La elevación a escritura pública de la entrega de la edificación devengara la modalidad de AJD del ITPyAJD al 1% sobre el valor real de la edificación (en Catalunya).

En general, tanto al transmitente del terreno como al promotor les interesará que la entrega del terreno quede sujeta y no exenta al IVA dado que:

- Suponiendo que el promotor tiene derecho a la deducción plena del IVA soportado, éste podrá deducir la cuota del IVA soportada como consecuencia de la adquisición del terreno en el periodo de liquidación (trimestral o mensual) en el que reciba la factura, solicitando, en su caso, la devolución del exceso en la declaración del último periodo.

De esta forma podrá recuperar la cuota satisfecha en un periodo mas breve, que si la entrega tributa por la modalidad de TPO, en cuyo caso, la recuperación del coste se realizara vía amortización o una menor renta en la transmisión de la edificación construida sobre el solar.

- En el mismo sentido, el hecho de que el transmitente del solar tenga la consideración de sujeto pasivo del IVA, supone que la cuota del IVA satisfecha al promotor no sea un coste, ya que el hecho de ser sujeto pasivo del IVA le permitirá, en función del régimen de deducción aplicable, recuperar la cuota del IVA satisfecha por vía de las deducciones o la devolución del saldo a su favor.

Sin embargo, existen algunos inconvenientes inherentes a la figura de la cesión de solar a cambio de edificación futura como, por ejemplo, la falta de previsión y, en ocasiones, de asunción por el transmitente del terreno de la cuota del IVA derivada de la entrega de la edificación. O también una posible menor deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por el transmitente del terreno como consecuencia de una posterior transmisión de la edificación una vez recibida del promotor exenta de IVA.

Existen figuras alternativas a la cesión de solar a cambio de edificación futura, entre otras, la *cesión de solar a cambio de obra* o la *comunidad ad edificandum*, que en determinados casos pueden adecuarse mejor a las circunstancias concurrentes.

En consecuencia, si bien la permuta inmobiliaria objeto del presente estudio es la más habitual y quizás la más conveniente en la mayoría de los casos, no podemos sino advertir sobre la conveniencia de analizar, con anterioridad a la toma de la decisión de la figura a implementar, todas y cada una de las circunstancias concurrentes en cada caso.

Ander Bereciartu  
**Abogado**  
**LEYMAR abogados**

## DEPARTAMENTO FISCAL

Responsable: **Lilian Mateu Ruano**

Licenciada en Derecho y Diplomada en Ciencias Empresariales por la Universidad de Barcelona. Master en Derecho de Empresa. Inició su carrera profesional en Cuatrecasas en 1995 en el Grupo Inmobiliario. Especialista en fiscalidad inmobiliaria. Tiene una dilatada experiencia en el asesoramiento de empresas y operaciones inmobiliarias. Experta en planificaciones patrimoniales y reestructuraciones societarias. Ha impartido clases en el Master en Dirección Urbanística e Inmobiliaria de la Universidad Autónoma de Barcelona.



[lmateu@leymar.com](mailto:lmateu@leymar.com)

Abogado: **Ander Bereciartu Montesinos**

Es licenciado en Derecho-Económico por la Universidad de Deusto, Bilbao y Master en Asesoría Fiscal por la Universidad de Navarra. Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Inició su carrera profesional en el despacho Simón Acosta Abogados adquiriendo amplia experiencia en el dictamen, asesoramiento y defensa en cuestiones tributarias relativas a empresas y particulares. Desde febrero 2003 forma parte del equipo del Área Fiscal de LEYMAR. Especializado en el asesoramiento fiscal a empresas inmobiliarias, en procedimiento tributario y en la fiscalidad de todo tipo de operaciones inmobiliarias. Tiene amplia experiencia en operaciones de reestructuración patrimonial.



[abereciartu@leymar.com](mailto:abereciartu@leymar.com)

## **OTRAS ESPECIALIDADES JURÍDICAS**

### **DEPARTAMENTO CIVIL Y MERCANTIL**

Responsable: **Ingrid Castells Garcia**

### **DEPARTAMENTO PROCESAL Y CONCURSAL**

Responsable: **Jose Miguel Cortés Fresco**

### **DEPARTAMENTO URBANÍSTICO**

Responsable: **Mercè Moreno Alcalde**

### **BARCELONA**

**Roger de Llúria 86-88, 2º 1ª**

**08009 Barcelona**

**Telf: +34 93 208 22 50**

**Fax: +34 93 459 45 60**

[contacto@leymar.com](mailto:contacto@leymar.com)

[www.leymar.com](http://www.leymar.com)