

**Raúl de Francisco**

Socio del Área Fiscal y Responsable del Departamento
Contencioso-Tributario de Garrido

IVA: transmisión de derechos y obligaciones asumidos en permuta inmobiliaria

Una de las operaciones más habituales en el ámbito inmobiliario es la permuta de solar por obra futura, es decir, aquella operación por la que el propietario de un solar transmite un solar edificable a cambio de recibir en el futuro parte del resultado del proceso de promoción inmobiliario en forma de uno o varios de los inmuebles que se construyan en el solar transmitido. Este negocio puede formalizarse también con la recepción como contraprestación de dinero, o sólo con la entrega futura de edificaciones.

Esta operación implica el devengo de varios impuestos. De una parte, la transmisión del solar producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados según el transmitente del solar tenga la condición de empresario a efectos del IVA o no tenga tal carácter.

De otra parte, también se produce el devengo del IVA por la entrega futura de los inmuebles que constituyen el precio de la entrega del solar como consecuencia de la regla especial de devengo prevista para los pagos anticipados.

Esta operación, que podríamos calificar como un clásico del Derecho inmobiliario, puede verse afectada por una eventualidad que altera la ejecución prevista del contrato consistente en que la empresa promotora transmita los derechos y obligaciones asociadas al contrato a otra empresa constructora, que será la encargada de terminar la ejecución del contrato y procederá a la entrega de los inmuebles que constituyen la contraprestación de la venta del solar.

La Administración entendía que, en este caso se producía un nuevo hecho imponible con motivo de la entrega de la obra ejecutada al propietario del solar.

El Tribunal Supremo ha rechazado esta forma de calificar los hechos imponibles después de la transmisión con subrogación de los derechos y obligaciones en su sentencia de 23 de febrero de 2023. La Agencia Tributaria consideró que la segunda promotora se constituía en parte de la permuta como consecuencia de la subrogación operada en el contrato suscrito por la primera promotora.



El Tribunal Supremo considera que este razonamiento es erróneo e incoherente porque la exigencia de IVA a la segunda promotora debería construirse por referencia a la primera promotora y nunca respecto del propietario originario del inmueble y porque esa operación, la entrega de la obra futura, ya tributó en el IVA con motivo de la formalización del contrato, produciéndose un riesgo de doble tributación en función de que el propietario del suelo pudiera deducir o no las cuotas soportadas de IVA.

El TEAC entendió que la segunda promotora debía soportar IVA porque libera a la primera promotora de las obligaciones que ésta tenía con el propietario del suelo. El Tribunal Supremo considera que esta tesis tampoco es correcta porque esa liberación no es una prestación de servicios y tampoco puede entenderse como una obligación de no hacer.

El Tribunal entiende que esa liberación es una contraprestación o condición, que viabiliza la modificación de la permuta.

La segunda promotora no prestaría servicio alguno a la primera promotora, quien desaparece del contrato inicial de permuta. Este tipo de contratos produce simplemente una subrogación que modifica los elementos subjetivos del contrato original.



■

El TS ha rechazado esta forma de calificar los hechos imponible después de la transmisión con subrogación de derechos

■

La liberación de las obligaciones asumida por la primera promotora no constituye ningún hecho imponible del IVA, sino que constituye una condición o contraprestación para permitir, por un lado, la salida de ésta de la ecuación jurídica en que consiste la permuta y, por otro lado, la entrada en la misma de la segunda promotora, quien asume el compromiso frente al propietario originario del suelo a la urbanización y entrega futura de los inmuebles.

Desde el punto de vista formal, la interpretación que plantea el Tribunal Supremo supone que la puesta a disposición de los inmuebles construidos por parte de la segunda promotora al propietario del suelo no se va a encontrar sujeta a IVA porque ese hecho imponible ya quedó grabado con motivo de la suscripción del contrato de compraventa.

Ahora bien, esa operación no sujeta deberá computarse como una operación que sí computa a los efectos de otorgar a la segunda promotora el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas necesarias para la construcción del inmueble entregado, ya que se habrán soportado en el curso de actividades afectas a la actividad económica.

La segunda sociedad promotora deberá cumplir con las obligaciones asociadas a la transmisión del inmueble otorgando los documentos precisos para que se produzca efectivamente la transmisión de la propiedad de esos inmuebles ahora terminados y que constituyan la obra futura de la permuta.

En cuanto al resto de gravámenes que acompañan a la transmisión del inmueble, la transmisión de estos inmuebles que constituyen la contraprestación del suelo se encontrará sujeta a la cuota gradual del gravamen Actos Jurídicos Documentados ya que la adquisición para el propietario del suelo sí se encontró sujeta al IVA.

Por tanto, en los contratos de permuta de solar por obra futura por subrogación, de los derechos y obligaciones de una de las partes por otra entidad y la consiguiente liberación del permutante inicial, no existe hecho imponible del IVA por la liberación de las obligaciones de la primera promotora, sino que esta convención contractual opera como condición o contraprestación de la subrogación y porque la sociedad que formalizó el contrato original ya había tributado por el impuesto al haberse producido el devengo anticipado con la entrega del terreno.