

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2887-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	13/11/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 80-dos, 89 . RDL 1/1993, arts. 7-1-A), 7-5 y 31-2 y 57.
DESCRIPCION-HECHOS	Resolución de una permuta de terreno por edificación futura.
CUESTION-PLANTEADA	Tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), establece que "Estarán sujetas al Impuesto 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>El concepto de empresario o profesional se regula, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el artículo 5 de la Ley 37/1992, conforme al cual tienen esta condición:</p> <p>"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>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.</p> <p>En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.</p> <p>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.</p> <p>(...)"</p> <p>Por su parte, el concepto de actividad empresarial o profesional se define por el apartado dos del mismo artículo 5, de acuerdo con el cual tienen esta condición las actividades que impliquen 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.</p> <p>2.- Por otra parte, de acuerdo con asentada doctrina de este Centro directivo, por todas, contestación vinculante de 21 de marzo de 2005, número V0465-05, 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:</p>

- 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 artículo 4.º de la Ley 37/1992.

- La entrega de la edificación terminada en que se materializa, total o parcialmente, la contraprestación de la entrega del terreno referida en el guion anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción estando, con carácter general, sujeta y no exenta del Impuesto.

- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.º de la Ley 37/1992, la entrega de los terrenos referida en el primer guion, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, 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.

3.- Por otra parte, el artículo 80, apartado 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.

De este precepto se deriva que en los 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 constituye en tanto que tal una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido 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 realizada.

En consecuencia con todo lo anterior, en el supuesto a que se refiere el escrito de consulta, en el que como consecuencia de la resolución del contrato de permuta se va 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 a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por consiguiente, no puede 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 (como parece ser el supuesto objeto de consulta).

En este sentido, el artículo 89, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.”.

Por su parte, el apartado cinco de este mismo artículo dispone que “cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba 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. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.”.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, el consultante y otras personas físicas suscribieron un contrato de permuta con una sociedad mercantil en virtud del cual dichas personas físicas entregaban a esta última un solar de su propiedad a cambio de unas edificaciones a construir en el futuro. Con posterioridad, a la vista del incumplimiento de la sociedad cesionaria y en virtud de la condición resolutoria prevista en el contrato, los cedentes han instado demanda judicial solicitando la resolución de la permuta.

En consecuencia con lo anterior, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe procederse a rectificar las cuotas inicialmente repercutidas por la sociedad cesionaria con ocasión del devengo del Impuesto por el pago anticipado de la entrega futura de las edificaciones que supuso la adquisición del terreno en virtud del contrato de permuta suscrito.

A estos efectos, es criterio de este Centro directivo y así se ha hecho constar en la contestación a consulta vinculante de 15 de julio de 2010, número V1622-10, que en los supuestos de resolución de permutas de un terreno por edificación futura, como ocurre en el presente supuesto, no se produce ingreso indebido alguno por parte del sujeto pasivo con ocasión de la repercusión inicial, dado que dicha repercusión que ahora se quiere rectificar se entiende que se efectuó originalmente conforme a Derecho.

Este mismo criterio es compartido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su resolución de fecha 17 de marzo de 2016 en la que, ante un supuesto de resolución de una compraventa, estableció lo siguiente:

“Fundamento Jurídico quinto: (...). En definitiva, la primera de las opciones recogidas en el artículo 89.cinco, párrafo tercero, para los supuestos de minoración de las cuotas repercutidas, va intrínsecamente unida al carácter o naturaleza del ingreso efectuado por el sujeto pasivo en cuanto debe tratarse de un ingreso indebido. De esta forma, cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, la posterior modificación de la base imponible porque la operación queda sin efecto, se anula total o parcialmente, 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.

(...)

Pues bien, en nuestro caso, las cuotas fueron inicialmente repercutidas por la entidad reclamante por una operación de compraventa, la cual se declaró resuelta posteriormente en vía judicial. Por lo tanto, la repercusión efectuada por la empresa en el ejercicio 2001 fue debida, y el hecho de anularse la compraventa posteriormente no cambia la naturaleza de esa repercusión, sino que da derecho a modificar la base imponible.

Al no tratarse de un ingreso indebido, la rectificación de las cuotas repercutidas sólo puede hacerse en la forma prevista en el apartado b) del artículo 89.Cinco de la LIVA, esto es, regularizarlo en la declaración-liquidación del periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la rectificación.”.

Por consiguiente, considerando que en el supuesto analizado no ha habido ingreso indebido alguno, será la sociedad mercantil cesionaria quien deberá rectificar, a través de la expedición de una factura rectificativa, la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido efectuada como consecuencia del pago anticipado recibido, regularizando la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba 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.

Asimismo, estará obligada a reintegrar el importe de las cuotas inicialmente repercutidas a quien las soportó (consultante y las otras personas físicas).

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la rectificación de la tributación que corresponda en relación con la entrega inicial efectuada por el consultante y restantes personas físicas cedentes del terreno que cae fuera del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido al no ser un empresario o profesional.

4.- El artículo 89, apartado cuatro, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

El artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), en vigor desde 1 de enero de 2013, dispone, en extracto, lo siguiente:

“1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada.

(...)

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

(...).”

De acuerdo con lo expuesto, en el caso de que una operación quede sin efectos, como sucede en el supuesto objeto de consulta en el que se resuelve un contrato de permuta de una parcela a cambio de unas construcciones futuras, se deberá modificar la base imponible y las cuotas impositivas repercutidas en la forma señalada en el apartado anterior de esta contestación, mediante la expedición de una factura rectificativa que reúna los datos y requisitos regulados en el citado artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

5.- En consecuencia con todo lo anterior, en el supuesto a que se refiere el escrito de consulta, en el que como consecuencia de la resolución del contrato de permuta, se va a devolver a sus propietarios originales el solar que entregaron en virtud del citado contrato, debe entenderse que tal entrega no constituye entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por consiguiente, no puede

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 (como es el caso).

No obstante lo anterior, si el terreno que va a ser objeto de devolución a sus originarios propietarios ha sufrido alguna mejora respecto de su situación inicial (por ejemplo, han sido llevados a cabo obras de urbanización sobre el mismo), dichas mejoras que van a recibir como consecuencia de la devolución se considerarán operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (servicios de urbanización) por las que se deberá tributar al tipo general del 21 por ciento.

B) En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

6.- El artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) establece que:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo 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 el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Por su parte, el artículo 31 del mismo texto legal dispone lo siguiente:

“2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”.

Por otro lado, el artículo 32 del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio), dispone que “La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare”.

Luego, la no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales de la recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de la condición resolutoria expresa determina, en caso de la referida operación se documente en escritura pública, la aplicación de la cuota variable del documento notarial dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto:

- Tratarse de una primera copia de una escritura o acta notarial

- Tener por objeto cantidad o cosa valuable
- Contener un acto o contrato inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles
- No estar sujetos los referidos actos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias

Ahora bien, si en caso de resolución del contrato no se restituyese al consultante el bien inicialmente entregado sino uno distinto, no se podría hablar de recuperación del dominio, al tratarse de un bien que nunca fue propiedad del cedente. Por tanto, no resultaría de aplicación lo anteriormente expuesto y deberá tributar conforme a la regla general de las transmisiones de bienes inmuebles, en los términos que resultan del artículo 7.1º y 5º, de los que resulta lo siguiente:

- Por regla general la entrega de un inmueble por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD según lo dispuesto en los artículos 7.5 del Texto Refundido del citado impuesto. En tal caso, si la referida operación se documentase en escritura pública, la no sujeción de la transmisión por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, anteriormente expuestos.

- Ahora bien, si se tratase de alguna de las operaciones exceptuadas de la regla general en el artículo 7.5 del Texto Refundido, la transmisión del inmueble en cuestión tributaria por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuyo caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITP y AJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que establece el artículo 31.2 del citado texto legal.

7.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.