

# Permuta y derecho de superficie como alternativas en el proceso de urbanización. Su tributación en el IVA

César García Novoa  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Santiago de Compostela

## Índice

- I. Introducción. El proceso urbanizador y las fórmulas negociales relacionadas con el mismo ante el IVA
- II. Transmisión de los terrenos mediante compraventa
- III. La operación de la *permuta*
  - III.1. La Doctrina de la Dirección General de Tributos
  - III.2. Crítica a la postura de la Dirección General de Tributos
- IV. La opción por la constitución de un *derecho de superficie*
- V. Conclusión

## I. Introducción. El proceso urbanizador y las fórmulas negociales relacionadas con el mismo ante el IVA

Entendemos como proceso urbanizador todo el conjunto de actuaciones que tienen como objeto las acometidas y servicios que permiten configurar al suelo urbano como edificable, y las actuaciones que permitan la edificación y la puesta a disposición de la comunidad de lo edificado a través del instrumento nuclear del plan y de acuerdo con la legislación urbanística estatal y autonómica<sup>1</sup>. Recogiendo la definición contenida en la resolución del TEAC de 26 de septiembre de 1996, urbanizar es "reconvertir un terreno que no es apto para construir en otro susceptible de edificación, acondicionándolo para ello con servicios de abastecimiento de aguas, suministro de energía eléctrica, evacuación de aguas, acceso rodado..." (*Jurisprudencia Tributaria* 1996, 1392).

Todas estas actividades podrían denominarse, en un sentido coloquial, *obras de urbanización*<sup>2</sup>. En este sentido, urbanizar equivaldría a realizar materialmente las obras de

1 FERNANDEZ, T.R., *Manual de Derecho Urbanístico*, El Consultar, 16ª ed., 2001, en especial páginas 47 y siguientes.

2 Véase al respecto CARCELLER FERNANDEZ, *Manual de disciplina Urbanística*, Tecnos, Madrid, pags. 35 a 38.

urbanización, lo que normalmente se llevará a cabo por un particular empresario, y casi siempre, por una sociedad mercantil cuyo objeto social sea, precisamente, la actividad de urbanización. Junto a la urbanización se puede hablar de una actividad de promoción urbanística, que será desempeñada por un sujeto al que se denomina promotor y que es la persona física o jurídica que decide, programa y financia las obras de edificación, bien con recursos financieros propios o ajenos. Al promotor corresponderá, por tanto, la decisión de adquirir el solar si no dispone de él, solicitar las correspondientes autorizaciones y contratar la ejecución de la obra si no la realiza por sí mismo, poniendo en este caso, en contacto al constructor con los compradores. Será, por tanto, el empresario que tenga la iniciativa de llevar a cabo un proceso urbanizador; bien por ser propietario de unos terrenos o bien porque, por un lado, adquiere terrenos, para urbanizarlos o contrata a un empresario que realice materialmente las obras de urbanización.

Al margen de la intervención de ciertos organismos públicos y semipúblicos, en cualquier proceso urbanizador localizaremos la intervención de, al menos tres sujetos: los propietarios de terrenos afectados por el proceso de urbanización que realizan transmisiones de terrenos, los urbanizan o promueven su urbanización, además de los promotores y agentes urbanizadores (figura creada por ciertas normas urbanísticas autonómicas) y las empresas dedicadas profesionalmente a la materialización de las obras de urbanización. Por tanto, en el proceso urbanizador existe una fase que es la de la adquisición por parte del promotor del derecho a edificar sobre suelo ajeno, lo que en principio exigiría un negocio traslativo del dominio sobre el suelo edificable. Aunque algunas fórmulas innovadoras, como la figura del *agente urbanizador* introducido por la Ley valenciana 6/1994, de 15 de noviembre, responden, precisamente, a la posibilidad de facilitar la participación de particulares en el proceso urbanizador sin que éstos tengan que ostentar la propiedad del suelo, parece que siempre habrá que localizar una negocio de transmisión de la propiedad del suelo o de algunas de sus facultades a favor de un urbanizador.

Y así, las transmisiones de bienes y prestaciones de servicio realizadas por estos sujetos en el ámbito de la actividad urbanizadora estarán sujetas al IVA en la medida en que estos sujetos intervinientes tengan la condición de sujetos pasivos de este impuesto.

En lo que se refiere a quienes llevan a cabo la actividad de promoción y a quienes efectúan materialmente la urbanización encaminada a la posterior transmisión de las edificaciones (a partir de la intención de proceder a tal venta) parece que no hay ninguna duda de su sujeción al IVA. Según el artículo 5, Uno, d) de la Ley 37/1992, del IVA, actúan como empresarios los sujetos que urbanizan terrenos, promueven, construyen o rehabilitan edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente. Así, urbanizador ocasional es aquel que transmite los terrenos reservándose una parte de los mismos, de manera que la urbanización se realiza en un terreno que continúa siendo parcialmente propiedad del titular originario. La venta posterior que éste efectúa será una primera transmisión, sujeta a IVA y no exenta<sup>3</sup>.

3 MARTINEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Madrid, Marcial Pons, 1997, pag. 155.

Pero además, los promotores y urbanizadores ordenarán por cuenta propia factores de producción para producir y distribuir bienes y servicios y, normalmente serán sociedades mercantiles (art. 5, Dos de la Ley del IVA) por lo que, también por esta vía, tendrán la condición de sujetos pasivos del IVA y las entregas de bienes y prestaciones de servicios que lleven a cabo como contenido del proceso armonizador tendrán la condición de operaciones sujetas al impuesto<sup>4</sup>. El discutible criterio que maneja la Administración es que los propietarios adquieren la condición de urbanizadores desde el momento en que se hayan incorporado a los terrenos parte, al menos, de los costes de urbanización (respuesta a Consulta de 3 de diciembre de 2003 –JUR 2004, 63194).

Por el contrario, los propietarios que transmiten terrenos a los promotores no tienen normalmente la condición de empresarios o profesionales. Si la tuviesen, es obvio que la entrega del terreno estaría sujeta al IVA, salvo que se tratase de un terreno cuya entrega resultara exenta por aplicación del art. 20, Uno, 20º de la Ley del IVA: los terrenos rústicos y las construcciones en ellos enclavadas, indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los que no resulten aptos para la urbanización, bien porque no están calificados por la legislación urbanística como solar o carezcan de la correspondiente licencia o que hubieran adquirido la condición de "terreno en curso de urbanización". Siguiendo la doctrina del TEAC, por ejemplo en resoluciones de 10 de julio de 1998 (*Jurisprudencia Tributaria* 1998, 1678) y 21 de octubre de 1998 (*Jurisprudencia Tributaria* 1998, 1869), respaldada por el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de abril de 2003 (*RJ* 2003, 4010). Se entienden por tales aquellos terrenos que hayan sido objeto de "operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno o de un proceso de producción de suelo edificable", y respecto a los cuales se hayan efectuado obras necesarias para que el inmueble adquiriera la condición de urbano. La exención en la transmisión de tales terrenos es renunciable en los términos del artículo 20, Dos de la Ley 37/1992, reguladora del IVA. Si el transmitente no tuviese la condición de empresario, la entrega del terreno estará sujeta a ITPAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

A pesar de que el IVA se proyecta de forma clara en el proceso de urbanización y edificación, los hechos impositivos de este impuesto tendrán lugar a partir de las distintas relaciones contractuales que se pueden suscitar en la adquisición, promoción y realización material de las obras de urbanización. Y ello porque, originariamente, el titular de los terrenos, el promotor y el urbanizador serán sujetos distintos. Si el promotor y urbanizador no coinciden se establecerá una relación contractual entre el entre éste y aquél para la ejecución material de las obras. Y, en todo caso, el promotor que urbaniza o que concierne una relación con terceros para la ejecución material de las obras precisará de un título jurídico sobre el terreno del propietario de éste que le legitime a construir o a promover la construcción. La transmisión de ese título jurídico, como hemos apuntado, constituirá un negocio clave en el proceso urbanístico. Y en esto, como en otras muchas situaciones, la opción entre una u otra forma contractual jurídico-privada puede determinar una tributación diferente.

4 RODRIGUEZ MARQUEZ, J., *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones inmobiliarias*, cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 24, Aranzadi, Pamplona, 2002, pags. 35 y ss.

## II. Transmisión de los terrenos mediante compraventa

La opción que podríamos calificar de más "elemental" consiste en la venta de los terrenos por parte de su propietario al promotor. Si, como resulta probable, el vendedor no tiene la condición de empresario o profesional, la operación no estará sujeta a IVA sino a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siempre que el terreno no constituya un bien afecto a una actividad empresarial o profesional. Además, si los terrenos objeto de transmisión tienen la condición de suelo edificable o en curso de urbanización, no será aplicable la exención en IVA renunciable en los términos del art. 20, uno, 20ª, de la Ley 37/1992, reguladora del IVA. Para el promotor, que tiene la condición de empresario a efectos del IVA, la adquisición de un inmueble gravado por Transmisiones Patrimoniales Onerosas supone que el impuesto constituye un coste más, no deducible. Al margen de otras dificultades de tipo económico que plantea la opción por la adquisición de los terrenos, con unos desembolsos excesivos que requieren una liquidez de la que habitualmente no se dispone y que va a requerir la pertinente cobertura financiera. Ello hace muy poco atractiva la fórmula de la venta de los terrenos al promotor, lo que provoca la búsqueda de otras vías alternativas. Vías que van a suponer la adquisición de facultades que legitiman a edificar.

Así, por ejemplo, se han ido introduciendo en los contratos de compraventa, los caracteres de una obligación alternativa, previendo la posibilidad de que el transmitente o, sobre todo, el adquirente, puedan optar por una entrega en especie en edificaciones. En este caso, el ejercicio de la opción supondrá decantarse por mantener el régimen de la compraventa u optar por una permuta, aplicando la disciplina jurídico-tributaria de ésta, que trataremos inmediatamente, pero con la ventaja de evitar, en principio, el devengo anticipado del IVA, que constituye el gran problema en el recurso a la fórmula de la permuta. Y se evitaría porque se trataría de un supuesto en el que no habría hecho imponible, porque sería, como dice FALCON Y TELLA, una entrega puramente eventual o posible, en cuyo caso, como ha afirmado la AN en sentencia de 12 de febrero de 2003, no hay entrega futura cuando la misma queda sin concretar, y queda sin concretar cuando cabe optar entre pagar con dinero y con bienes inmuebles. Y cuando no hay entrega futura tampoco existe, a efectos del IVA, devengo anticipado<sup>5</sup>.

En cualquier caso, es la llamada permuta la fórmula que más se ha venido empleando en los últimos años.

## III. La opción de la permuta

En el tráfico jurídico inmobiliario se ha generalizado desde los años noventa la vía de la denominada permuta, que no es más que el contrato a través del cual el propietario del suelo, sobre el que el constructor edificará, lo transmite a cambio de la futura entrega de

5 FALCON Y TELLA, R., "Las permutas inmobiliarias, los convenios expropiatorios y el IVA: la improcedencia de revisar la base imponible con ocasión de la posterior entrega de edificaciones o suelo edificable", *Quincena Fiscal*, nº 12, junio 2006, pag. 4.

edificaciones<sup>6</sup>. De esta manera, el promotor elimina el problema de la falta de efectivo para afrontar la compra de los terrenos<sup>7</sup>, pudiendo además acceder al crédito hipotecario. Y, como ha dicho el Tribunal Supremo en sentencia de 30 de enero de 1990 (RJ 1990, 101), de esta manera se da respuesta a las nuevas formas de conexión de intereses entre los particulares, en las que "por el intercambio *in natura* de lo que una parte ostenta, el terreno o solar y careciendo en cambio de los inmuebles que sobre el mismo pueda construir el profesional o capitalista, concierta con éste que el mismo pueda, a cambio de aquel terreno, construir sobre el mismo y que le entregue en contraprestación parte de lo así construido".

Aunque hemos admitido apriorísticamente que estamos ante una permuta, la calificación de esta operación como tal supone prejuzgar algunos aspectos de su régimen jurídico que tendrán importancia en lo referente a su régimen fiscal. Si aceptamos que esta operación constituye una permuta estamos también aceptando que la misma provoca dos transmisiones; la del solar y la futura de la edificación construida sobre el mismo. Y que tales transmisiones conllevarán entregas de bienes sujetas a IVA que se devengarán en la medida que tales transmisiones se perfeccionen. Todo ello teniendo en cuenta que tal sujeción a IVA va a presuponer que la entrega del terreno la realiza un empresario o profesional y que los terrenos tienen la condición de edificables en el momento de dicha entrega o que, sin tenerlo (que no será lo habitual), se renuncia a la exención que el artículo 20, Uno, 20º de la Ley 37/1992, del IVA prevé para 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<sup>8</sup>.

Esta consideración como permuta es habitual en la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) y del TEAC. Sin embargo, la cuestión que hay que intentar dilucidar con carácter previo es la de si esta operación responde, en realidad, al perfil jurídico de una permuta. Recordemos que el contrato de permuta aparece recogido en el artículo 1.538 del Código Civil, según el cual "*la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra*" y en el artículo 346 del Código de Comercio, según el cual "*las permutas mercantiles se regirán por las mismas reglas que van prescritas en este título respecto de las compras y ventas, en cuanto sean aplicables a las circunstancias y condiciones de aquellos contratos*". Continúa el Código Civil afirmando que en el contrato de permuta "*cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra*" (artículo 1538), regulándose el mismo en todo lo que no esté expresamente contemplado en el Código por las disposiciones concernientes a la venta (artículo 1541).

6 VEIGA POMBO, M., "Problemática del IVA en la permuta de terrenos por edificación futura", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 20, 2004, pag. 3.

7 PONT MESTRES, M., "Un tema todavía cuestionable: el devengo del IVA en los contratos de permuta de solar por locales", *Quincena Fiscal*, nº 11, 2005, pag. 3.

8 Como ha afirmado el TEAC en resolución de 21 de octubre de 1998 (*Jurisprudencia Tributario* 1998, 1870), la finalidad de esta exención es implementar una distinción entre el tráfico del suelo que no es objeto de transformación, que es lo que se quiere dejar al margen del impuesto a través de la técnica de la exención, y el tráfico del suelo convertido por la acción del hombre en una superficie susceptible de un aprovechamiento constructivo.

A pesar de que la calificación civil de la operación no puede ser ajena a la circunstancia de que la ley del IVA tenga una definición propia de *entrega de bienes*, la DTG en múltiples consultas ha entendido que la operación en cuestión constituye una permuta. Ello determina, como principal consecuencia, un devengo anticipado y simultáneo de la entrega de las edificaciones a construir, "como pago anticipado de la entrega de dicha edificación que se producirá en el futuro, una vez la construcción se haya concluido" (así las respuestas a Consulta 0261-04, de 11 de febrero de 2004 y 1269-04, de 21 de mayo de 2004). Como también dijimos, el TEAC se pronuncia en idénticos términos, sirviendo como ejemplo la resolución de 24 de noviembre de 1997 (JT 1998, 95).

Como veremos a continuación, no cabe duda que la cuestión más discutible se refiere a si es posible un contrato de permuta en el cual, lo que se entrega *a cambio*, las edificaciones, todavía no existe, o, como dice SANCHEZ RAMIREZ, si es concebible un intercambio sobre cosas inexistentes en el instante en que tal intercambio tiene lugar<sup>9</sup>.

Sin pretender extendernos en exceso en la cuestión, sí debemos afirmar que la doctrina civilista ha venido insistiendo en la semejanza entre la permuta y la compraventa, en tanto en cuanto la primera sería, en su origen, una modalidad de la segunda; se trataría de una compraventa en la que se prescindiría, total o parcialmente, de la retribución dineraria, que se sustituiría por la entrega de un bien de valor equivalente<sup>10</sup>. Nos encontramos, al igual que en la compraventa, ante un contrato consensual, bilateral, oneroso, conmutativo y traslativo del dominio mediante la entrega de lo permutado.

Podríamos entender que cabe aceptar la existencia de una permuta de cosa futura en tanto se admite, sin ninguna clase de problema, la venta de cosa futura. Y si las disposiciones concernientes a la figura jurídica de la venta, por aplicación del artículo 1541 del Código Civil, son aplicables a la permuta en todo aquello que no esté efectivamente previsto es, en teoría, posible hablar de una permuta de cosa futura.

El problema es que no parece que las transmisiones de cosa futura generen en el adquirente ningún derecho real, que no es concebible sobre una cosa que no existe, sino un simple derecho de crédito a exigir la entrega futura de la cosa. Entender que en una venta de cosa futura existe un efecto jurídico-real parece una ficción, orientada prioritariamente a lograr una adecuada protección al acreedor de la cosa futura<sup>11</sup>. Y ello, porque en contratos en los que las cosas objeto del mismo no existen al tiempo en que el negocio se concierta, como en el que aquí estamos tratando, "el compromiso así adquirido ha de canalizarse por la confianza en la observancia de la contraprestación del cesionario o constructor o permutante" (sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1990 – RJ 1990, 101). Por tanto, si el contrato de permuta es título para adquirir y exige la concurrencia necesaria de la *traditio*,

9 SÁNCHEZ RAMIREZ, C., "La fiscalidad del contrato de permuta". *Gaceta Fiscal*, nº 148, noviembre, 1996, pg. 32.

10 ALBALADEJO, M., *Derecho Civil II*. Vol. segundo. Lib. Bosch, Barcelona, 1977, pags. 94-95; Díez-PICAZO, L.-GULLÓN, A.; *Sistema de Derecho Civil*, vol. II, Sexta edición. Edit. Tecnos, Madrid, 1992, pag. 332.

11 Véase un excelente resumen de estas posturas en LÓPEZ FRÍAS, A.: *La transmisión de la propiedad en la permuta de solar por pisos*. BOSCH, Editor. Barcelona, 1997, pg. 12.

como *traditio brevi manu*, o simplemente instrumental, parece que la cosa entregada debe existir como actual o futura, si se quiere que el contrato sirva como título de adquisición.

En este marco jurídico, la calificación de este contrato como permuta supone reconocer que los cedentes adquieren la propiedad de los inmuebles de futura construcción con la sola firma de las escrituras de cesión, porque a través de las mismas, como ha reconocido el TS en sentencia de 15 de mayo de 1984, se transmite la propiedad de las viviendas a los cedentes del solar. Ello supone varias consecuencias de carácter jurídico-privado; que el cedente del solar no adquiriría un derecho de crédito sobre los pisos futuros, ni siquiera un *ius ad rem* en virtud del cual puede exigir al constructor que los edifique y se los entregue, sino que adquiere un derecho de alcance real y no meramente consensual. Este derecho real accederá al Registro de la Propiedad porque, según el artículo 8, 4 y 5 de la Ley Hipotecaria de 1946, es posible permite la inscripción de "los edificios en régimen de propiedad por pisos cuya construcción esté concluida o, por lo menos, comenzada", así como la de "los pisos o locales de un edificio en régimen de propiedad horizontal, siempre que conste previamente en la inscripción del inmueble la constitución de dicho régimen". Por este carácter real de su adquisición, el adquirente tendría legitimación suficiente para ejercer la acción reivindicatoria.

Como se ve, la calificación de la operación como permuta no tiene otro significado que intentar facultar la existencia de derechos reales tanto en el cesionario como en el cedente de los terrenos. Si ello es así, no habría inconveniente en admitir que esta supuesta permuta de solar por edificaciones futuras es título adecuado para que el promotor adquiera el dominio del suelo, lo cual, a su vez es importante, en tanto la titularidad dominical del promotor sobre el suelo es lo que posibilitará a este la obtención de la financiación oportuna a través de créditos hipotecarios.

Y, sin embargo, dicha calificación como permuta es más que dudosa, dada la ausencia de una cosa real que pueda constituir la contraprestación a la entrega de los terrenos. Además, resulta inverosímil defender que por la mera formalización de la escritura se produzca la adquisición de los inmuebles futuros, al margen de que exista o no división horizontal. Y de que defender que tal efecto real existe a partir de la mera constancia registral de la división horizontal supone desenfocar el problema, puesto que la cuestión no es si cabe una constitución de propiedad horizontal con relación a la construcción a que nos referimos, que parece indudable. La cuestión es si la obligación de entregar los inmuebles puede tener eficacia real y afectar, por ejemplo, al tercero que adquiera el solar<sup>12</sup>.

Por eso, el Tribunal Supremo ha insistido en calificar la operación como *contrato atípico*. Aunque se le denomine *permuta*, como ocurre con la sentencia de 16 de noviembre de 1994 -RJ 1994, 8837-, se aclara que "en esta clase de permutas, efectivamente es obligación de uno de los permutantes la entrega material de la posesión para que el otro pueda construir

12 Por ello, algún sector de la doctrina se ha configurado la posición del cedente, no como propietario de los inmuebles, sino como titular de un *ius ad rem*. Véase al respecto, LÓPEZ FRÍAS, A.: La transmisión de la propiedad en la permuta de solar por pisos, op. cit., pags. 41-46.

lo proyectado y cumplir su obligación, pero no la transmisión de la propiedad del solar si así no se acuerda". Y ello, porque la falta de un efecto traslativo hace dudar de la existencia de un verdadero título de adquisición a favor del que accede a la facultad de construir en el local, lo que lleva a que no se le identifique de forma tan directa con la permuta.

Las dudas que suscita la calificación de esta operación como permuta se resumen en las palabras de PONT MESTRE, para quien "obviamente no se puede transmitir la propiedad de lo que no se tiene ni existe, lo que aleja un tanto la cesión del solar a cambio de locales del contrato de permuta recogido en el artículo 1538, por más que se pretenda extender este contrato a la permuta de cosa futura al modo que, como hemos visto, lo entiende un sector de doctrina, si bien, en mi sentir, constituye algo similar a una contradicción reconducir al seno del citado artículo, ceñido al trueque, el cambio de cosa presente por cosa futura que, como tal, todavía no existe...", a lo que añade "...el binomio título y modo no concurre en razón a que mientras el título está ahí, el modo, es decir, la tradición o entrega es metafísicamente imposible al no existir el bien que ha de constituir la contraprestación del solar, salvo que se configure una ficción"<sup>13</sup>. Ficción que, en realidad, no supondría otra cosa que forzar las categorías jurídicas, pues se trataría de admitir que en el contrato de cesión del derecho a construir por cosa futura se está transmitiendo la propiedad de una cosa que no existe, lo cual no encaja en la esencia traslativa del contrato de permuta.

La existencia de un derecho real a favor del que adquiere se ha pretendido sustentar en la posible inscripción registral del mismo. Pero esa eficacia real puede negarse. El Informe del Servicio Jurídico del Estado, de 14 de enero de 1993, rechaza que, aunque se haya reflejado en el Registro de la Propiedad la obligación de edificar y entregar las edificaciones, ésta constituya una verdadera anotación registral si en la inscripción se recoge una mención a la obligación de entregar varias unidades de obra a construir en su día. Aunque el efecto del acceso al Registro sea que tal obligación puede ser conocida por los terceros, ello no conlleva la obligación del adjudicatario de construir o soportar la construcción de la obra nueva con entrega de las unidades correspondientes a la otra parte contratante. Lo contrario supondría una desvirtuación de la regla general establecida en el artículo 1257 del Código civil, "ya que bastaría mencionar en el Registro de la Propiedad cualesquiera cláusulas de un contrato para que todas ellas surtieran efectos frente a terceros"<sup>14</sup>.

Esto es, la mera circunstancia de que un derecho personal acceda al Registro de la Propiedad no le confiere carácter real lo que, *a sensu contrario*, supondría entender que el derecho a recibir lo edificado sería un mero derecho personal, inscribible separadamente, y por aplicación del artículo 29 de la Ley Hipotecaria, que dispone que "*la fe pública del Registro no se extenderá a la mención de derechos susceptibles de inscripción separada y especial*", no tendría, *per se*, eficacia frente a terceros. De manera que no resulta, ni mucho

13 PONT MESTRE, M., "Un tema todavía cuestionable: el devengo del IVA en los contratos de permuta de solar por locales", op. cit., pag. 5.

14 El Informe del Servicio Jurídico del Estado, de 14 de enero de 1993, puede consultarse en Tribuna Fiscal, n.º 41, marzo de 1994.

menos, indiscutible que el contrato de cesión de solar por pisos o locales lleve implícita la transmisión de la propiedad de tales pisos o locales al cedente del solar.

Por tanto, puede defenderse que mientras no se construye y se entrega lo edificado, consumándose la tradición, sólo cabe hablar de un simple derecho de crédito pero no un derecho real propiamente dicho que surta efectos como tal. Y ello porque, aun admitiendo la entrega de cosa futura, la misma no conlleva necesariamente un derecho real que acceda al Registro de la Propiedad. Existiendo ese derecho de crédito, la cesión del solar no puede constituir el pago anticipado de los pisos o locales, pues no se ha cumplido el contenido de la obligación, que sólo tendrá lugar en el futuro con la entrega de lo edificado, previa construcción de los inmuebles. Pero hasta que esto tenga lugar no se producirá la transmisión al cedente de la propiedad de tales pisos o locales a construir, por la sencilla razón de que no existen, quedando todo, a lo sumo, en un derecho de crédito que se ejercitará, en su caso, cuando proceda, pero siempre en el futuro<sup>15</sup>. Por tanto, en esta relación contractual de carácter oneroso, la causa consistente en la prestación o promesa de un servicio por la otra parte (según el artículo 1.274 del Código Civil) consistirá en el cumplimiento de la obligación asumida de edificar y entregar lo edificado. Desde la perspectiva civil, se trata de una única relación contractual (no de dos operaciones independientes, como ha defendido algún autor<sup>16</sup>), pero en la cual la contraprestación determina un vínculo obligacional y no una adquisición con efectos reales.

### III.1. La Doctrina de la Dirección General de Tributos

Al margen de las anteriores consideraciones relativas al régimen jurídico privado de la operación de cesión del derecho a edificar a cambio de la entrega futura de edificaciones, la doctrina de la DGT vienen reiterándose con asombrosa unanimidad; tal es así que en una consulta evacuada al tiempo de la entrada en vigor del IVA el 1 de enero de 1986 (de 23 de junio de 1987, 518/87), ya se afirmaba que "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. En la operación de permuta a que se refiere la consulta se originan dos entregas de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, toda vez que aunque el documento privado por el que se convierta dicha operación es del año 1984, la puesta a disposición del edificio para derruirse se produce en el año 1986 y, consiguientemente, se ha devengado dicho impuesto...". En la Consulta 0479-04, de 3 de marzo de 2004, se señala que "en aplicación de estos preceptos, a las operaciones de transmisión de terrenos a cambio de edificaciones o parte de las mismas a construir sobre ellos, es doctrina reiterada de este Centro directivo que la entrega inicial de los terrenos supone tanto el devengo del impuesto correspondiente a dicha entrega, de estar la misma sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido,

15 PONT MESTRES, M., "Un tema todavía cuestionable: el devengo del IVA en los contratos de permuta de solar por locales", op. cit., pag. 6.

16 VARONA ALABERN, J.E., El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido, Lex Nova, Valladolid, 1991, pags. 192-193.

como el devengo por la entrega de las edificaciones a construir, considerándose la entrega del terreno como pago anticipado a la entrega de dichas edificaciones que se producirá en el futuro, una vez la construcción haya concluido.

Por lo que se ve, el Centro Directivo parte de dos principios: por un lado se trata de una operación subsumible en el contrato de permuta tal y como éste se prevé en el art. 1538 del Código Civil, lo que supone la simultánea adquisición de la titularidad de los bienes intercambiados, y ello aunque uno sea un derecho a edificar y otro una cosa de existencia futura. Lo que supone entender que, por un lado, la entrega de la cosa futura constituye en sentido técnico-jurídico, un pago anticipado y, por consiguiente, resulta aplicable el art. 75,2 de la Ley 37/1992, del IVA, según el cual en las entregas que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible (incluso si se tratase de un pago en especie como sucede en el supuesto que se consulta) el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Por otro lado, al tratarse de una permuta, existiría una contraprestación en especie, y resultará de aplicación el art. artículo 79.Uno de la Ley 37/1992. Este precepto dispone que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización entre partes que fuesen independientes. Por su parte, el apartado 6 del artículo 80 de la Ley del Impuesto prevé 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".

Por tanto, la DGT si hay permuta hay anticipo, y por tanto, hay devengo del IVA en el instante en que se concierta la cesión del derecho a edificar por inmuebles futuros. Y por tanto no hay un pago aplazado. Ello supone que se está reconociendo que se producen dos hechos imponibles: la entrega del derecho a edificar que equivaldría a una transmisión del suelo y determinaría, si el titular del suelo es sujeto pasivo del IVA, la sujeción a este impuesto. Pero por otro lado, simultáneamente, el promotor estaría pagando con la entrega de las edificaciones, produciéndose el devengo del IVA en ese momento, por aplicación del artículo 75, Dos de la Ley 37/1992. Por tanto, existiendo dos operaciones sujetas, la base imponible de cada una de ellas será el valor de mercado del bien entregado. En tal instante, quien recibe las edificaciones estaría obligado a emitir una factura repercutiendo el IVA sobre una base imponible que se estimaría "aplicando criterios fundados", y que estaría integrada por el valor de los inmuebles a recibir en el futuro, como exige el artículo 80,4 de la Ley reguladora del IVA.

Se trata de excluir cualquier atisbo de pago aplazado, para defender una serie de consecuencias jurídicas cuya viabilidad depende de esta previa catalogación: que el devengo del IVA se produce, en cuanto pago anticipado, en el momento en que se concierta la supuesta permuta. Que en ese momento se fija de modo provisional una base imponible, ya que no es posible fijar un valor de edificaciones que no están construidas. Y que, una vez finalizada la edificación que se entrega a cambio, hay que valorarla a precios de mercado (consultas de 12 de junio de 1999 y 21 de mayo de 2004). Según la consulta 0479-04, de 3

de marzo de 2004, dicha valoración provoca, por aplicación del art. 89,5 de la Ley 37/1992, la inclusión de la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación (cuatro años desde que se produzcan las causas de modificación de la base imponible). El sujeto pasivo vendrá obligado a rectificar la factura mediante la emisión de una nueva en la que se hagan constar los datos identificativos de las facturas iniciales.

### III.2. Crítica a la postura de la Dirección General de Tributos

La postura sostenida por la DGT en torno al régimen del IVA en las operaciones de cesión del derecho a edificar a cambio de inmuebles futuros está, a nuestro juicio, plagada de planteamientos erróneos que derivan en la exigencia del IVA en las operaciones de cesión de derecho a edificar a cambio de edificación futura. Si tenemos en cuenta que, normalmente, quien cede el derecho a edificar no es un sujeto que urbanice terrenos, promueva, construya o rehabilite edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título (lo será ocasionalmente si se reserva una parte del terreno transmitido), no actuará como empresario a efectos del art. 5º Uno d) de la Ley del IVA, por lo que la venta estará sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, no a IVA. Si quien transmite el solar promueve, construye o lo ha urbanizado para su venta, estará actuando como empresario y la operación estará sujeta a IVA; quien lo adquiere será un empresario promotor que estará adquiriendo un terreno edificable que, probablemente, esté calificado como solar por la legislación urbanística<sup>17</sup>. Ello determinará que no se le aplique la exención del artículo 20, Uno, 2º, y por tanto, que se trate de una operación plenamente sujeta al impuesto y que tenga que emitir, por ello, la correspondiente factura, repercutiendo el IVA. Repercusión que deberá llevarse a cabo sobre una base establecida según un valor estimado de las edificaciones futuras, basado en "criterios fundados" (con el componente de inseguridad jurídica que ello conlleva) y asumiendo la carga de emitir una nueva factura en el momento de entrega de las edificaciones, por la teórica diferencia entre el valor estimado inicialmente y el valor de mercado de las edificaciones cuando se entreguen. Así, tal y como dispone el apartado cinco del artículo 89 de la Ley, el sujeto pasivo incluiría la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación (cuatro años desde que se produzcan las causas de modificación de la base imponible), debiendo además rectificar la factura mediante la emisión de una nueva.

Sin embargo, el criterio administrativo se basa en una serie de premisas con las que discrepamos<sup>18</sup>. Por un lado, se sustenta en el erróneo encaje de un contrato en el que se cede un derecho a llevar a cabo una determinada actividad a cambio de bienes futuros e inexistentes, en la figura clásica de la permuta. La configuración tradicional de ésta supone que el intercambio de *cosa por cosa* tenga por objeto cosas actuales, ya que el propio contrato atribuye la titularidad real inmediata de las cosas intercambiadas. En el contrato que

es objeto de nuestra atención, es obvio que se transmite un derecho a edificar a cambio de una contraprestación, que abarca una obligación de hacer (el deber de edificar), y de entregar un bien futuro fruto de la actividad a la que se compromete la parte (lo edificado). De manera que el transmitente del solar dispondrá una acción para exigir que se construya, y para reclamar la entrega de la edificación una vez que esté construida, tras el transcurso del plazo fijado para ello, por lo que esta entrega constituye un auténtico precio aplazado. Como queda claro leyendo la jurisprudencia civil al respecto (por ejemplo, las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1989 y 30 de diciembre de 1991), el encaje de la pretendida permuta de cosa actual por cosa futura en la fórmula tradicional de la permuta prevista en el art. 1538 del Código Civil es difícil, por lo que cabe hablar mejor de un contrato atípico de "aportación de solar"<sup>19</sup>. Por tanto, no se justifica la calificación de una formulación negocial vinculada a las necesidades del proceso urbanizador en un contrato que "por su arcaísmo se tiende a considerar como residual", salvo la intención administrativa de justificar un devengo inmediato del IVA<sup>20</sup>.

Por otro lado, la postura de la Administración desemboca en la consecuencia de que el devengo del IVA se produce, en el caso de la transmisión del derecho a edificar, en el momento de la firma del contrato por tener lugar un anticipo y resultar de aplicación el art. 75, Dos de la Ley 37/1992, del IVA, según el cual, y como excepción a la regla general del art. 75, Uno, en las entregas que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro parcial. El otorgamiento del derecho a edificar y la asignación de edificaciones futuras sería un pago anticipado y en especie de la *compra* del solar. Y sería la contraprestación por dicha compra porque se entiende que es una entrega a título de permuta. Pero si no aceptamos que la permuta pueda tener como objeto la entrega de una obligación de hacer unida a la obligación de entregar un bien futuro fruto de esa obligación, sencillamente porque el esquema cambio de *cosa por cosa* exige la existencia de esa cosa al menos como una realidad determinable, la conclusión será diferente. Y así habrá que afirmar que quien entrega el solar a cambio de bienes que sólo existirán en el futuro tras la edificación no adquiere ningún derecho real sobre bienes que no existen, al no ser este contrato título adecuado para ello. Ello supone que tal derecho real sólo se va a adquirir con la entrega futura de las edificaciones, por lo que no estaríamos ni ante una permuta ni ante una ejecución de obra (quien entrega el solar no contrata la edificación, sino que el proceso edificador forma parte del proceso que hay que desarrollar para entregarle la contraprestación que le corresponde) sino ante una contraprestación cuya entrega se aplaza al futuro. Lo que pondría de manifiesto lo erróneo de considerar la concurrencia de un anticipo y de entender adelantado el devengo del IVA a este momento.

Pero además, esta postura administrativa incurre en la contradicción de, por un lado, calificar la operación como permuta y, de otro, entender que el importe de la contraprestación

19 CAPILLA RONCERO, F., Voz "Permuta", Enciclopedia Jurídica Básica Civitas, Volumen III, Madrid, 1995, pag. 4857.

20 PONT MESTRES, M., "Un tema todavía cuestionable: el devengo del IVA en los contratos de permuta de solar por locales", op. cit., pag. 6.

17 Sobre la definición de solar, véase la contestación a consulta de 18 de febrero de 2000 (JUR 2001, 192238).

18 FALCON Y TELLA, R., "Las permutas inmobiliarias, los convenios expropiatorios y el IVA: la improcedencia de revisar la base imponible con ocasión de la posterior entrega de edificaciones o suelo edificable", op. cit., pag. 3.

no se basa ni en el valor de lo que el sujeto pasivo recibe a cambio del bien entregado ni en la valoración que las partes le hayan dado, sino en el valor de mercado por aplicación del artículo 79, Uno de la Ley del IVA. Como se sabe, este precepto dispone que la base imponible se determinará atendiendo "a la que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes" (postura compartida por el TEAC en resolución de 24 de noviembre de 1997) y que, además, ese valor de mercado sólo puede fijarse definitivamente (así lo viene entendiendo el Centro Directivo en respuestas a consulta de 12 de junio de 1999 y 21 de mayo de 2004) en el instante en que las construcciones estén construidas y se entreguen, siendo la valoración que se efectúa en el momento de concertar el contrato puramente provisional.

No es cierto que en todo caso, esta valoración en el momento en que se ha concertado el contrato sea imposible, aunque la Administración aplica esa imposibilidad con carácter general. Naturalmente habrá que estar a cada concreta relación contractual. Y es cierto que existen convenciones de contenido indeterminado, por ejemplo, aquellas fórmulas contractuales en las cuales el solar se permuta por el 20 % de las edificaciones que se puedan construir en el plazo de seis años. Pero en la normalidad de los casos, el contrato de permuta de solar por edificación se acompaña de un proyecto donde se fija con exactitud las características del inmueble o la parte del edificio que se va a entregar y se suele señalar una fecha para dicha entrega, de modo que la Administración puede fijar en el momento en que concierne el supuesto contrato de permuta, el valor de mercado de las edificaciones a entregar en el futuro. Valoración que, por otra parte, es la exigida en el IRPF para cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial que obtiene quien entrega los solares, por la diferencia entre el valor de adquisición del solar entregado y "el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio" (artículos 14,1, c) y 35, h) del Texto Refundido del IRPF). Y valoración que, fundamentalmente, deberá coincidir con el valor del solar que se entrega más el complemento de valor que se pueda pactar. Por tanto, nada impide, si se insiste en la condición de permuta del contrato, tomar como valor de las edificaciones a recibir en el futuro el valor actual del solar que se entrega.

En estos casos, la valoración definitiva puede y debe efectuarse en el momento del devengo, ya que la postura de la doctrina administrativa consistente en afirmar que el devengo tiene lugar cuando se concierne la permuta por constituir la adjudicación futura de edificaciones un pago anticipado y diferir la valoración definitiva al momento de la entrega de las edificaciones, es una flagrante contradicción. Y ello, porque, por un lado se fija, como instante del devengo la supuesta permuta en la que se entregan como contraprestación unos bienes futuros. Y por otro, no se tiene en cuenta ese instante para fijar la base imponible, lo que supone desconocer que el artículo 21,1 de la Ley 58/2003, General Tributaria dispone que la fecha del devengo determina "las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria". Es evidente que la base imponible y, por tanto, la valoración de la contraprestación es una de esas circunstancias relevantes y, por tanto, ha de fijarse en el momento del devengo. La evidencia de esta contradicción obliga a la DGT a afirmar, en la resolución de 3 de marzo de 2004, que la valoración de las edificaciones en el momento de su entrega se justifica porque "en las entregas de los inmuebles a que se refiere la consulta,

el devengo se produce en el momento de su puesta a disposición". Lo que supone confirmar las contradicciones en el tratamiento del IVA de esta operación, ya que por un lado se justifica que se exija el IVA en el instante de la supuesta permuta por existir un pago anticipado y luego se desvincula el pago anticipado del devengo, trasladándolo al momento en que se entregan las edificaciones, para fijar en ese instante el momento de la valoración definitiva.

La alambicada postura de la Administración se pone de manifiesto cuando el Centro Directivo debe enfrentarse a operaciones de cesión de derecho a edificar a cambio de la entrega futura de edificaciones en las cuales se ejerce una facultad solutoria de *aliud pro alio*, en la cual el promotor cumple haciendo efectiva una contraprestación distinta a la entrega de los inmuebles inicialmente pactada. Así puede ocurrir que esa posibilidad de entrega futura de edificaciones como una mera alternativa, se pacte inicialmente fijando la facultad solutoria de pagar en metálico. En este caso no se está conviniendo una entrega futura y cierta de edificaciones sino una entrega eventual e incierta, que conjura la posibilidad de que exista un devengo anticipado a efectos del IVA. El anticipo existirá cuando se pacte irreversiblemente una entrega futura de edificaciones, pero no cuando estemos ante una mera eventualidad. Así, la AN ha señalado en sentencia de 21 de febrero de 2003, que no hay entrega futura (y, por lo tanto, no puede haber "anticipo") cuando la misma queda sin concretar, abierta la opción entre el pago mediante bienes inmuebles...o mediante dinero". Cuestión distinta es que tal pacto no exista, y que las partes acuerden, antes de finalizar la construcción y con plena vocación de novar la relación inicial, dejar sin efecto la permuta y proceder a pagar el solar en metálico. A esta situación se ha enfrentado la respuesta a Consulta de 13 de junio de 2003 (número 0816-03), determinando la necesidad de que el adquirente del solar emita una nueva factura que refleje, como importe de la base imponible, el importe pagado definitivamente en metálico. Entonces se procederán a rectificar las cuotas inicialmente repercutidas y a instar las devoluciones correspondientes si procediesen, en caso de que el precio entregado en metálico fuese inferior al importe valorado provisionalmente. Es obvio, como señala PONT MESTRES, que toda esta operación se evitaría si no se fijase el devengo en el momento en que se concierne el supuesto contrato de permuta, sino que se estableciese que hay realmente un aplazamiento del pago<sup>21</sup>.

Por último, la valoración definitiva de los inmuebles en el momento de la entrega de los mismos, obliga a quien ha transmitido el derecho a edificar y ahora recibe la entrega, a emitir una nueva factura. Esta tendrá carácter adicional y tomará como base el valor de las edificaciones recibidas. En el supuesto de que el destinatario de la factura sea un empresario en régimen de prorrata, la nueva factura, como recuerda FALCON Y TELLA, puede dar lugar a una obligación de devolución a favor del repercutido, "que puede exigirse solicitando la revisión de la autoliquidación durante un plazo de cuatro años"<sup>22</sup>.

21 PONT MESTRES, M., "Un tema todavía cuestionable: el devengo del IVA en los contratos de permuta de solar por locales", op. cit., pag. 6.

22 FALCON Y TELLA, R., "Las permutas inmobiliarias, los convenios expropiatorios y el IVA: la improcedencia de revisar la base imponible con ocasión de la posterior entrega de edificaciones o suelo edificable", op. cit., pag. 3.

#### IV. La opción por la constitución de un *derecho de superficie*

Este criterio administrativo, a nuestro juicio erróneo, está propiciando la búsqueda de negocios alternativos para facilitar la posibilidad de construir sin acudir a la compraventa de los solares. La alternativa a la que más se acude en la actualidad es a la constitución de un derecho de superficie. De nuevo nos encontramos ante una categoría tributaria de viejo cuño, aunque la misma se ha recogido, actualizándose, en el número 2 del artículo 288 del Texto Refundido de la ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1992, de 26 de junio, donde se admite la constitución del derecho de superficie para la actividad edificadora, que deberá ser en todo caso formalizada en escritura pública. Como requisito constitutivo de su eficacia, debe inscribirse en el Registro de la Propiedad.

El derecho de superficie aparece simplemente mencionado en el art. 1.611 III del Código Civil, aunque también aparece referido en el artículo 107, 5º de la Ley Hipotecaria, que admite su *hipotecabilidad*<sup>23</sup>. Su contenido se resume en que titular del suelo (superficiante) constituye el derecho, otorgando a otro sujeto (superficiario) el derecho a construir y a hacer suyo lo construido. Esto es, otorgando la propiedad de lo edificado o plantado mientras esté vigente el derecho de superficie y un derecho real de goce sobre la finca propiedad del superficiante<sup>24</sup>. El derecho estará vigente durante el tiempo convenido y transcurrido este plazo, según establece el artículo 16, 1º A, del Reglamento Hipotecario, "lo edificado pasará a ser propiedad del dueño del suelo, salvo pacto en contrario". Esto es, cabe la posibilidad de atribuir la plena propiedad al superficiario, con o sin indemnización.

En tanto la constitución de este derecho será normalmente a título oneroso, el mismo artículo 16, 1º B, del Reglamento Hipotecario, dispone que se atribuye al concedente el derecho a una contraprestación, cuyo pago puede fanatizarse por medio de las oportunas garantías reales. Como contraprestación de este derecho a construir y a hacer suyo lo construido va a satisfacer un canon periódico durante el tiempo de vigencia del derecho, además de la reversión de la construcción a favor del superficiario a la finalización de la vigencia del derecho, que será adquirido por éste, como prevén los artículos 353 y 358 del Código Civil. De esta manera, el promotor no adquiere la propiedad del suelo, como en la compraventa o como en el modelo de adquisición de solar a cambio de construcción futura, sino simplemente el derecho a edificar sobre fundo ajeno y a hacer suyo lo edificado. El coste de este derecho (y por tanto, de la promoción en su conjunto) será sensiblemente inferior a las demás fórmulas al no conllevar la adquisición del suelo, sino simplemente el derecho a construir sobre el mismo. Ordinariamente, el importe de la retribución –el canon periódico– será sensiblemente inferior al coste de otras fórmulas alternativas, como la compra o la permuta a cambio de edificación futura, por lo que suele pactarse la reversión de parte de lo construido, como

23 La doctrina civilista ha destacado siempre la escasa profundidad con que el derecho civil positivo viene tratando al derecho de superficie; véase DE LOS MOZOS, J.L., El derecho de superficie en general y en relación con la planificación urbana, Ministerio de la Vivienda. Secretaría general Técnica, Madrid, 1974, págs 152 y ss.

24 GUILARTE ZAPATERO, V., El derecho de superficie, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 38 y siguientes.

complemento de retribución a favor del superficiante, o bien la reversión de la totalidad a cambio del pago del valor del inmueble (caso contemplado por la Resolución del TEAC de 5 de junio de 2002).

La tributación en el IVA en esta operación es notablemente distinta del cambio de solar por edificación futura. Así, por un lado, el superficiante estará constituyendo un derecho sobre su terreno a favor del superficiario, derecho que habrá que entender sujeto y no exento a IVA, y por lo tanto, de acuerdo con el art. 11, Dos, 3º de la Ley del IVA, estará prestando un servicio, como ha reconocido la DGT en constestaciones a consulta de 17 de enero de 1991 y 8 de julio de 1998, y la más reciente de 11 de octubre de 2001 (1849-01). En estas resoluciones se afirma que "de acuerdo con el artículo 11 apartados Uno y Dos 3º del mismo texto, la constitución de un derecho de superficie debe calificarse como prestación de servicios", que además ha de entenderse prestado en territorio español. La constitución del derecho de superficie supone, por tanto, la prestación de un servicio sujeto a IVA que excluye la existencia de una transmisión<sup>25</sup>.

Se trata de un derecho sujeto y no exento a IVA, siempre que el superficiante sea una entidad mercantil, como recuerda la respuesta consulta de 12 de junio de 2003 (0782-03). Pero también cuando sea una persona física, que tendrá la condición de empresario o profesional porque tal condición le vendrá atribuida por el artículo 5, Uno, c) de la Ley del IVA, según el cual son empresarios a efectos de IVA quienes realicen prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal con la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo, y en especial, quienes constituyan derechos reales sobre bienes inmuebles<sup>26</sup>. Así lo confirma la DGT a través de su consulta de 14 de abril de 2003 (0535-03), según la cual la concesión de un derecho de superficie en la medida que atribuye al destinatario el derecho a la utilización del terreno y el mismo se constituye a cambio de una contraprestación, otorga al propietario del terreno la condición de empresario a los efectos del impuesto. Aunque la aplicación del art. 5, Uno, c) de la Ley del IVA exige que se obtengan "ingresos continuados en el tiempo" y, por tanto, sólo cuando se pague un canon o contraprestación periódica, no cuando se haga a cambio de un precio único, en cuyo caso la sujeción al IVA dependerá de que los bienes sujetos al derecho resulten ser bienes afectos al patrimonio de un sujeto pasivo del impuesto o de que la constitución del derecho de superficie pueda considerarse, en sí misma, actividad empresarial<sup>27</sup>.

25 El tratamiento de la constitución de derechos de uso y disfrute y superficie como prestación de servicios es, como dice la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, una consecuencia de la exigencia de equiparar su tratamiento al de los arrendamientos.

26 JAUMANDREU PATXOT, A., "La constitución el derecho de superficie y el Impuesto sobre el Valor Añadido", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 7-8, 2005, pag. 3.

27 Del mismo modo, la transmisión de derechos de superficie también requerirá que la misma se realice en el seno de una actividad empresarial, como lo ha manifestado la respuesta a Consulta de 28 de octubre de 1997, que considera sujeta la transmisión de un derecho de usufructo afecto a una actividad empresarial de arrendamiento; RODRIGUEZ MARQUEZ, J., El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias, op. cit., pag. 156.



La constitución del derecho de superficie no estará exenta ya que, aunque el art. 20, Uno, 2º de la Ley del IVA declara exenta "la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute", excluye del ámbito de la exención "la constitución o transmisión de derechos reales de superficie", probablemente porque la constitución de estos derechos forma parte del proceso de edificación de inmuebles<sup>28</sup>.

Por todo ello, el superficiante deberá emitir una factura repercutiendo el IVA al tipo general sobre una base integrada por el valor del derecho de superficie que se constituye. Por otro lado, el superficiario satisfará el canon correspondiente con el IVA al superficiante durante todo los años de vigencia de la relación contractual y entregará, en su caso, las construcciones en el momento de la reversión. En ese instante, y sólo en ese, existirá como tal una entrega de bienes, que será la contraprestación complementaria al canon periódico<sup>29</sup>.

Pues bien; en tanto nos encontramos ante dos operaciones sujetas, la prestación de servicios consistente en la constitución del derecho de superficie y la entrega de las viviendas, hay que fijar el devengo del IVA en cada uno de ambos supuestos.

Por un lado, la constitución del derecho de superficie supone la prestación de un servicio, que determinará el devengo del IVA cuando "se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas" (artículo 75 Uno, 2º de la Ley 37/1992, del IVA), pudiendo afirmarse que tal prestación tiene lugar con la constitución del derecho de superficie en escritura pública y posterior inscripción en el Registro de la Propiedad, produciéndose el devengo de una sola vez, tanto si se acuerda del pago de un canon único, como si se concierta la satisfacción de un canon periódico. Ello supone que el impuesto asociado al valor total del derecho de superficie se devenga en un primer momento, esto es, en el período de liquidación correspondiente a la fecha de la inscripción del derecho en el Registro de la Propiedad<sup>30</sup>.

No obstante, la DGT cambia de criterio desde las respuestas a consulta de 21 de diciembre de 2000 y 10 de enero de 2001 (0012-01). En esta última, el Centro Directivo recuerda que "en este particular, el criterio mantenido hasta el presente por la Dirección General de Tributos ha sido el de entender que, en la constitución de un derecho de superficie

sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, este Impuesto se devenga en el momento de inscribirse en el Registro de la Propiedad la escritura pública en que aquél se formalice, independientemente de que la satisfacción del canon se haga mediante un pago único o mediante pagos periódicos", pero al mismo tiempo afirma que este criterio "ha de ser revisado".

A partir de este momento el Centro Directivo pasa a entender que se trata de una relación equiparable a un arrendamiento. Y en la medida en que se trata de un servicio que se retribuye a través de un canon periódico<sup>31</sup>, es, como dice la contestación a consulta de 11 de octubre de 2001 (1849-01), "una operación de de tracto sucesivo por antonomasia". Como muestra de ello, la respuesta a consulta de la DGT de 24 de mayo de 2001 (0969-01), señala que "a su vez, la constitución del derecho de superficie es una operación de tracto sucesivo por lo que el Impuesto que la grava se devenga conforme a lo previsto en el artículo 75 apartado Uno, número 7º".

El Centro Directivo comienza a defender que resulta aplicable el artículo 75, Uno, 7º de la Ley del IVA, según el cual "en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado" el IVA se devenga en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha, por aplicación del apartado segundo del citado artículo 75, Uno, 7º de la Ley del IVA<sup>32</sup>.

Se admite pues que la contraprestación de esta operación está constituida tanto por el pago de cantidades anuales como por la transmisión de un inmueble en el momento de la extinción del derecho de superficie. Por tanto, será en esos momentos en los que, de acuerdo con lo previsto en el apartado Dos del artículo 75 de la Ley del Impuesto, habrá que entender que se han percibido pagos anticipados anteriores a la realización de la entrega del inmueble que determinan el devengo del IVA que grava dicha entrega.

En cuanto al devengo del IVA correspondiente a la reversión, parece que, en cuanto entrega de bienes, el mismo tendrá lugar atendiendo a lo preceptuado en la regla general del artículo 75, Uno de la Ley del IVA, según el cual tal devengo se situará en el momento en que el bien sea puesto a disposición del adquirente. Esta parece que debería ser la regla a aplicar también en el supuesto de la reversión del inmueble construido por el superficiario, y por tanto, se debería afirmar que sólo en el momento en que el inmueble construido se transmite al dueño del solar, se devenga el IVA por la reversión.

31 JAUMANDREU PATXOT, A., "La constitución el derecho de superficie y el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 7-8, 2005, pag. 3.

32 AROCA MORAL, D., "La misteriosa fiscalidad del derecho de superficie en el ámbito empresarial", Jurisprudencia Tributaria, Opinión Profesional, nº 22, 2005, pag. 2.

28 RODRIGUEZ MARQUEZ, J., El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias, op. cit., pag. 158. Tampoco será de aplicación la exención del artículo 20, Uno, 2º de la Ley del IVA, por la elemental razón de tratarse de una prestación de servicios y no de una entrega de bienes.

29 Entrega que, con cierta frecuencia, se pretende eludir previendo otros negocios alternativos; así por ejemplo, el TEAC en resolución de 5 de junio de 2002, se enfrenta a un sujeto donde el superficiario recibe el derecho a edificar de una entidad exenta del IVA, comprometiéndose a revertir lo edificado, aunque hasta el momento de la reversión la promotora superficiaria arrienda el inmueble a la titular de los terrenos a un precio desproporcionadamente bajo con relación al coste de la inversión; el TEAC ve en ese precio desproporcionadamente bajo el dato clave para entender que se simula una transmisión, con la finalidad de que a través del arrendamiento la entidad promotora que ha edificado se deduzca cuotas de IVA que la superficiante no podría haberse deducido por su condición de exenta. Esta calificación como simulación por la resolución del TEAC de 5 de junio de 2002, es absolutamente criticable, puesto que la operación de arrendamiento del bien construido es absolutamente real y no existe vulneración de la causa típica ni causa simulationis.

30 Postura que la DGT basó en un Informe de la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda. RODRIGUEZ MARQUEZ, J., El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias, op. cit., pag. 174.

No obstante, debemos tener en cuenta que la reversión de lo construido por el superficiario forma parte de la contraprestación a satisfacer al superficiante por el ejercicio derecho de superficie. Por ello, su fundamento sinalagmático llevará a entender que el devengo del IVA por la reversión coincide con la constitución el derecho de superficie, en tanto éste constituye un pago anticipado de la entrega del bien. Como proclama la DGT en su contestación a consulta de 11 de octubre de 2001 (1849-01), "puesto que la contraprestación de dicha entrega de bienes es la constitución por parte del propietario del terreno del derecho de superficie y por aplicación de lo previsto en el artículo 75 apartado Dos, el devengo de la misma se producirá, en concepto de pagos anticipados, a medida en que, se devengue el derecho de superficie". Será, por tanto, de aplicación la regla ya mencionada del art. 75, Dos de la Ley 37/1992, del IVA, según el cual, en las entregas que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro de tales anticipos.

Recordemos que la respuesta a consulta de la DGT de 24 de mayo de 2001 (0969-01) defendía que la contraprestación por la constitución del derecho de superficie estaba integrada por el pago de los cánones anuales y por la transmisión de un inmueble en el momento de la extinción del derecho de superficie. En concreto, se decía que "en un contrato bilateral como el que nos ocupa, la contraprestación de la entrega del inmueble no puede ser sino la prestación de servicios efectuada por el dueño del terreno y consistente en la constitución a favor del consultante de un derecho de superficie temporal. Puesto que la contraprestación de la operación de entrega del inmueble es una operación de tracto sucesivo, la aplicación de la regla contenida en el artículo 75.Dos nos lleva a la conclusión de que el impuesto correspondiente a esta entrega se devengará a medida que lo haga el Impuesto correspondiente a aquella prestación de servicios".

Vemos que surge de nuevo la obsesión administrativa por localizar "pagos anticipados" en los contratos ligados a la promoción urbanística, lo que provoca distorsiones injustificables. También en este caso, la interpretación efectuada por la doctrina administrativa<sup>33</sup> conduce a entender que en el momento del devengo de la constitución del derecho de superficie también se devenga la parte proporcional del valor que tenga la edificación en el momento de la reversión. Y esta interpretación también provoca perjuicios a los operadores económicos, agudizados por el hecho de que la reversión constituye una "segunda o ulterior entrega de edificación".

Así lo señala la respuesta a Consulta de 24 de mayo de 2001 (0969-01). En esta resolución recuerda el Centro Directivo que se considera primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción esté terminada o la realizada por éste después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años, por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No concurriendo ninguno de los dos supuestos

en la entrega efectuada en concepto de reversión por el superficiario al titular del solar, ésta es una segunda o ulterior entrega, exenta de IVA según el artículo 20.Uno.22º de la Ley, y sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Así, el criterio de la Administración supone que se transmite la parte proporcional del valor del inmueble con cada pago del canon periódico, cuando se trata de una transmisión que, salvo renuncia a la exención, no va a soportar IVA sino Transmisiones Patrimoniales. Se está obligando al titular del suelo que en su momento constituyó el derecho de superficie, a que, a medida que percibe los cánones periódicos, presente las correspondientes declaraciones por Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sobre la base un valor proporcional que seguramente será objeto de comprobación por la respectiva Comunidad Autónoma, creándose multitud de situaciones conflictivas. Cabe, eso sí, la alternativa a de la renuncia de la exención, pero en los rigurosos términos del artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, del IVA. Recordemos que este precepto exige que renuncie el transmitente comunicándolo fehacientemente al adquirente, y sólo si éste justifica su condición de sujeto pasivo del IVA que tiene derecho a la plena deducción del impuesto. Como tal renuncia, ha de formalizarse de modo fehaciente en el momento de la tradición instrumental y nunca después (respuesta a consulta de la DGT de 10 de mayo de 1996), por lo que la misma habrá de constar en la escritura de constitución del derecho de superficie otorgada con anterioridad a los distintos pagos en concepto de canon periódico. Si no se pudiese renunciar a la exención o no se cumplieren los requisitos de la misma, el titular del solar soportaría el coste añadido (y anticipado, pues sería previo a la adquisición del inmueble) de una cuota de Transmisiones Patrimoniales no deducibles. Estos problemas se solventarían si, con mejor criterio, se interpretase que la transmisión se produce en el instante de la finalización de la construcción y de la entrega del inmueble, momento en el cual se devengaría el IVA correspondiente en concepto de pago aplazado.

Por otra parte, la Administración tributaria entiende que "...en lo relativo a la operación de entrega, la base imponible de la operación de entrega del inmueble, estará constituida por el valor de mercado del mismo cuando se produzca la extinción del derecho de superficie que determina su transmisión al propietario del terreno". El Centro Directivo insiste, por tanto, en la fijación provisional de una base y en la determinación definitiva de un valor cuando "se conozca el definitivo valor de mercado de la misma, sin perjuicio de la rectificación que proceda cuando dicho valor sea conocido" (respuesta a Consulta de la DGT de 24 de mayo de 2001 (0969-01)). Se trata, por tanto, de un criterio semejante al planteado respecto a la llamada permuta de solar por edificación futura, con los mismos convenientes que hemos expuesto con relación a esta operación, pero con el agravante de que, en este caso, se trata de una operación de segunda o ulterior entrega de vivienda, exenta de IVA y sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En efecto, habrá que tener en cuenta en este caso que la contraprestación por la constitución del derecho de superficie viene constituida por los cánones periódicos y la ulterior entrega del inmueble objeto de reversión. De manera que, de acuerdo con la doctrina de la DGT, como el devengo del impuesto coincide con la exigibilidad de los pagos (pagos del primer canon y sucesivos), la base imponible estará integrada por estos pagos más el valor

33 En palabras de JAUMANDREU PATXOT, A., "La constitución del derecho de superficie y el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit, pag. 3.

de mercado de la reversión. Así lo manifiesta la DGT en respuesta a consulta de 11 de octubre de 2001 (1849-01), al decir que "en cuanto a la base imponible correspondiente a la constitución del derecho de superficie, hay que tener presente que la contraprestación de dicha cesión está constituida por el canon (contraprestación dineraria) y por la edificación que pasará a ser propiedad del titular dominical del terreno una vez transcurrido el período de cincuenta años que durará el derecho de superficie (contraprestación en especie), por lo que resultará de aplicación la regla de determinación de la base imponible contenida en el artículo 79.º uno de la Ley 37/1992".

Por tanto, el IVA se devengará con el pago de cada canon, coincidiendo con la exigibilidad de los diversos pagos, por el importe dinerario de cada uno de ellos. Si la exigibilidad del precio se hubiera fijado con una periodicidad superior al año (por ejemplo, se acudiese a la fórmula bastante habitual de exigir el pago de un canon en el primer año y los sucesivos pasado un período de tiempo desde el pago del primero), por aplicación del artículo 75, Dos de la Ley del IVA, se producirá el devengo a 31 de diciembre por la parte proporcional que corresponda de los cánones, más la contraprestación integrada por el importe de la reversión en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes. Esto es, la suma de las magnitudes que forman la contraprestación a favor del superficiante<sup>34</sup>.

## V. Conclusión

Las fórmulas contractuales más utilizadas en la actualidad para la promoción urbanística adolecen de graves defectos en el tratamiento que a las mismas dispensa la doctrina de la Administración tributaria, perjudicando a los operadores económicos implicados en las mismas. La cesión de solar a cambio de edificación futura se equipara a la fórmula tradicional de la permuta para justificar un devengo anticipado del IVA, gravemente perjudicial en términos económicos, cuando ante lo que estamos es ante un aplazamiento de pago. La alternativa de la constitución de un derecho de superficie a cambio de un canon anual y la reversión del bien inmueble está siendo tratada también a través de la calificación de la reversión como entrega de bienes que se retribuye con la contraprestación anticipada de la constitución del derecho de superficie, y que determina el devengo del IVA por la parte proporcional del valor del inmueble a medida que se satisface cada canon periódico. Y ello, cuando la entrega sólo existe en el momento de la reversión. La corrección de estos erróneos criterios favorecería un ajuste de la exigibilidad del IVA a la verdadera naturaleza de estas fórmulas contractuales.

<sup>34</sup> JAUMANDREU PATXOT, A., "La constitución del derecho de superficie y el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit, pag. 3.