

ARTÍCULO PUBLICADO POR LA COMISIÓN DE CULTURA DEL COLEGIO DE LES ILLES BALEARS ENTRE 1997 Y 2003.

DEVENGO DEL IVA EN LOS SUPUESTOS DE PERMUTA DE SUELO POR DETERMINADAS UNIDADES DE OBRA A EJECUTAR.

Como todos sabéis es bastante frecuente en la práctica el contrato por el que un propietario (normalmente un particular no sujeto a IVA) transmite un solar a un promotor -sujeto pasivo de IVA-, comprometiéndose éste a entregarle como contraprestación a la transmisión de la propiedad del solar unas determinadas unidades de obra una vez efectuada la edificación correspondiente.

Desde el punto de vista fiscal la entrega del solar por un particular está sujeta a ITP conforme a las reglas generales de este impuesto.

Por el contrario la entrega de las unidades de obra por el promotor está normalmente sujeta -y no exenta- a IVA. El devengo de este impuesto podría pensarse que se produce, conforme a la regla general, en el momento de la puesta a disposición del adquirente de las unidades de obra comprometidas (artº 75 1.1º de la ley del IVA), es decir, en el momento del acta de entrega. Sin embargo la Dirección General de Tributos mantiene otro criterio totalmente distinto, considerando que el devengo del IVA se produce en el momento en que el solar se pone a disposición del promotor, es decir en el momento del otorgamiento de la escriturá pública de permuta de suelo por vuelo, en esta línea diversas Resoluciones como las de 31 de julio de 1995, 28 de Noviembre de 1996 y últimamente en la de 30 de enero de 1998 que resuelve una consulta el respecto y que se acompaña por fotocopia.

La justificación para tal forma de proceder se encuentra en el número 2 del propio artículo 75 de la ley del IVA según el cual "No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, 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". Por ello la Dirección General de Tributos en la Resolución de 1998 últimamente mencionada señala que el devengo del IVA se producirá en el momento en el que el solar se pone a disposición del promotor, por cuanto la recepción del solar por éste supone la percepción como pago anticipado de la total contraprestación de las edificaciones futuras.

La cuestión no deja de tener su importancia pues, según el artículo 88 apartado 4 se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo, por lo que se pueden generar importantes perjuicios a los promotores si no se efectúa un adecuado asesoramiento -con la salvedad que presenta el último párrafo de la Resolución relativo a que en el momento de la permuta se hubiese expedido la correspondiente factura-.

El segundo problema es el de determinación de la base imponible en estos supuestos. La DGT, en la Resolución mencionada, también ha tenido ocasión de ocuparse de la cuestión considerando aplicable el artículo 80, apartado 4 según el cual 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.

Antonio Chaves Rivas. Notario de Porreres.