
Numero Resolucion :V3709-2015

Marginal:69474138

Fecha :02-02-2016

DESCRIPCION :

La consultante y su cónyuge efectuaron hace siete años una operación de permuta por la cual entregaron a una promotora inmobiliaria un solar, a cambio de la entrega futura de una vivienda que dicha promotora iba a construir en el mismo. Como consecuencia de la crisis económica, el inmueble no ha llegado a construirse, por lo que la promotora propone a los consultantes deshacer la operación mediante la modificación de obligaciones en el contrato de permuta, que supondría que éstos vuelvan a adquirir el solar y declaren que el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicha adquisición ya se devengó e ingresó hace siete años, al considerarse la entrega inicial del solar a la empresa como pago a cuenta de la vivienda futura.

CUESTION:

Sujeción al Impuesto de la segunda adquisición del solar por parte de los consultantes y corrección del esquema planteado por la promotora inmobiliaria.

CONTESTACION :

1.- En las operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura tienen lugar tres operaciones a efectos del Impuesto:

- 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, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

La referida entrega, de estar sujeta al Impuesto, estará normalmente no exenta del mismo, al tratarse de suelo edificable o suelo urbanizado por el transmitente y, por tanto, estar excluido de la exención regulada en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.

- La entrega de la edificación terminada en que se materializa la contraprestación de la entrega del terreno referida en el guión anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción. Al contrario de lo que sucede con la entrega del suelo, que puede estar o

no sujeta al Impuesto en función de la condición de su propietario, la entrega de la edificación terminada constituirá, en la práctica totalidad de los casos, una operación sujeta y no exenta del Impuesto.

- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entrega del terreno referida en el primer guión, 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.

2.- El artículo 80, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.”.

De acuerdo con lo anterior, si la operación de permuta efectuada en 2007 objeto de la consulta quedara sin efecto, por aplicación del artículo 80, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, por parte del promotor de la edificación deberá modificarse la base imponible, así como rectificar la repercusión efectuada como consecuencia del pago anticipado que supuso la entrega del terreno por el consultante.

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, sino que constituye un supuesto de rectificación de la tributación por dicho Impuesto de la operación inicialmente realizada.

El artículo 89, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece 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 artículo 89, apartado cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido,

dispone lo siguiente:

“Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

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 correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

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.”.

Es criterio de este Centro Directivo y así se ha hecho constar, por todas ellas, en la contestación vinculante de 18 de junio de 2013, número V2049-13 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.

Considerando que en un supuesto de resolución de una operación como la analizada no ha habido ingreso indebido alguno, pues la repercusión efectuada por el pago anticipado se efectuó conforme a Derecho, será la entidad promotora quien deberá rectificar la repercusión efectuada como consecuencia de dicho pago anticipado, 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, la promotora estará obligada a reintegrar el importe de las cuotas inicialmente repercutidas al consultante y a expedir una factura rectificativa que deberá reunir los requisitos dispuestos por el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

3.- 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.