



ASUNTO: *IMPUESTOS*

Liquidación de IVA en expediente de permuta de terreno urbano.

122/13

FD

INFORME

En relación con el asunto epigrafiado, por encargo del Sr. Oficial Mayor de esta Diputación y a petición del Ayuntamiento de Fuente de Cantos, se emite el presente Informe, el cual no tiene carácter vinculante y cuyo ponente ha resultado ser el funcionario arriba indicado.

I. ANTECEDENTES.

Según los datos aportados por el Ayuntamiento referenciado, los antecedentes del asunto objeto del presente informe, de manera resumida, son los siguientes: — Con fecha x de abril de 2013, tiene entrada en la Oficialía Mayor formulario de solicitud de informe del Ayuntamiento de Fuente de Cantos, que acompaña escrito en el que se expresa la consulta en los términos que se reproducen a continuación: “Este Ayuntamiento tiene ultimado el expediente de permuta de un terreno urbano propiedad de este Ayuntamiento con otro de igual característica de una vecina de esta población. Dicha vecina argumenta que se realice la permuta pero sin liquidar el IVA, ya que se considera sujeto pasivo de IVA conforme al artículo 84.1.2-f de la Ley 30/2012, de 30 de octubre. Desde el Ayuntamiento no tenemos datos de esa situación. Y si realmente le afecta el citado artículo.”



II. LEGISLACIÓN APLICABLE.

- Constitución Española de 1978 (CE).
- Código Civil (CC).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).
- Ley 33/2004, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas (LPAP).
- Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (TRRL).
- Reglamento de Bienes de las Corporaciones Locales, aprobado por el Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio (RBEL).
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAPGIT).

III. FONDO DEL ASUNTO.

1º. Conviene en principio hacer una consideración preliminar en torno a la permuta, que consiste en el cambio o trueque de una cosa por otra, siendo definida en el artículo 1538 del CC como un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra. Por lo que concierne a los bienes inmuebles patrimoniales de las entidades locales, la permuta es una excepción a la norma general de enajenación por subasta, contenida en el artículo 80 del TRRL al determinar que “Las enajenaciones de bienes patrimoniales habrán de realizarse por subasta pública. Se exceptúa el caso de enajenación mediante permuta con otros bienes de carácter inmobiliario.” Esta excepción, se regula así mismo en el artículo 112.2 del RBEL que dispone que “No será necesaria la subasta en los casos de enajenación mediante permuta con otros bienes de carácter inmobiliario, ...”, operación que sujeta ciertos requisitos materiales: “... previo expediente que acredite la necesidad de efectuarla y que la diferencia del valor entre los



bienes que se trate de permutar no sea superior al 40 por 100 del que lo tenga mayor.”

Pese a que la regulación local expuesta regulan la permuta como una enajenación, debe tenerse presente que una y otra son diferentes, ya que en tanto que la enajenación atiende a la obtención de recursos, en la permuta se atiende a la adquisición de un bien determinado que es necesario o conveniente para el ente local, de ahí la exigencia de justificar la necesidad de llevarla a cabo. Tratándose a fin de cuentas de una modalidad de enajenación, la operación queda sujeta a los mismos requisitos formales, en cuanto al órgano competente (que se determinará en aplicación de las reglas de los apartados 1 y 2 de la Disposición Adicional Segunda del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público), en su caso, quórum especial (si se superan los límites del artículo 47.2.m de la LBRL, el 20 por 100 de los recursos ordinarios del presupuesto, que se reduce al 10 por 100 en el artículo 114 del RBEL) y comunicación a la Comunidad Autónoma o autorización (conforme a los artículos 79.1 del TRRL y 109.1 del RBEL).

2º. En cuanto al asunto concreto objeto de este informe, surge la alteración de la LIVA por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que ha introducido la letra f) en el apartado 2º del número Uno del artículo 84, en los términos que se transcriben a continuación:

“Artículo 84 Sujetos pasivos

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

.../...

2º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

.../...

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.”

De los términos de la consulta se deduce que la propietaria del bien que pretende adquirir el Ayuntamiento sostiene que es sujeto pasivo del IVA y pide



que se lleve a cabo sin practicar la pertinente liquidación, cuestión esta que resulta ciertamente confusa (si no contradictoria) en su exposición. En cualquier caso, debe señalarse que, con independencia de que una de las partes sea sujeto pasivo del impuesto, la cuestión verdaderamente relevante es determinar si como consecuencia de la operación que se pretende llevar a cabo se produce el hecho imponible determinante del impuesto. Conforme a lo dispuesto en el artículo 4.Uno de la LIVA, “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.”

En principio estamos efectivamente ante una entrega (recíproca) de bienes y que es indudable que se realiza a título oneroso, dependiendo por tanto que se dé el supuesto de hecho de sujeción de otras dos condiciones:

1, que la entrega de bienes se realice por empresario o profesional; y 2, que se lleve a cabo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Tratándose, como se desprende de la consulta, de una persona física, el artículo 5.Uno.a) de la LIVA reputa como empresarios o profesionales a los efectos de la propia ley a “Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.”, apartado que señala “Dos. Son actividades empresariales o profesionales las 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.”

3º. La Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, se ha ocupado de una cuestión similar mediante la Nota 18/09, sobre el tratamiento en el IVA de las operaciones de permutas de terrenos por edificaciones futuras, ha señalado:

“Por tanto, el nuevo criterio del citado Centro directivo aplicable a las permutas de terrenos a cambio de edificaciones futuras, en lo que al IVA se refiere, es el siguiente:

1º En las operaciones de permuta descritas tienen lugar las siguientes operaciones a efectos del Impuesto:

· La entrega del terreno, la cual puede ocurrir que esté sujeta o no, y en el primer caso, que resulte de aplicación la exención del artículo 20 uno 20º de la LIVA, con posibilidad de renuncia por parte del transmitente del terreno si se dan los requisitos establecidos para ello por el apartado dos del artículo citado.



El devengo de esta operación tendrá lugar cuando el terreno se ponga a disposición del promotor según establece el artículo 75 uno

1º de la Ley 37/1992, debiéndose determinar su base imponible en dicho momento, mediante la aplicación de las reglas previstas en el artículo 79 uno de la Ley, el cual distingue dos supuestos:

a) cuando toda la contraprestación sea no dineraria: en cuyo caso la base imponible será el valor de mercado del citado terreno en el momento de su puesta a disposición (que coincidirá generalmente con la fecha del otorgamiento de la escritura pública del contrato de permuta);

b) cuando la contraprestación sea en parte no dineraria y en parte dineraria (las llamadas permutas parciales), en cuyo caso se aplicará la regla especial prevista en el párrafo segundo del artículo 79 uno de la LIVA, debiendo tomarse como referencia a efectos de lo que el citado párrafo dispone el valor que tengan en el mercado las edificaciones futuras en la fase actual de producción o comercialización, es decir, sin construir, o lo que es lo mismo, en el momento de la celebración del contrato de permuta.

La base imponible de la entrega del terreno así calculada no podrá rectificarse en el momento de la recepción de las edificaciones futuras (SSTS 18/03/2009 y 29/04/2009).

· La entrega de las edificaciones terminadas hecha por el promotor, cuando se 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.

Sin perjuicio de lo que a continuación se dirá, el devengo de dicha entrega se produce cuando tenga lugar la transmisión del poder de disposición de la misma (artículo 75 uno 1º de la Ley 37/1992). ”

En nuestro caso la entrega es siempre de terrenos que, indistintamente, estarán sujetas o no al impuesto. De no estar sujeta ninguna de ellas, se materializará la operación sin necesidad de practicar liquidación alguna. Caso de estar sujeta cualquiera de las entregas o ambas, se procederá de la forma indicada en la nota transcrita.

La determinación de si la entrega del terreno por parte del Ayuntamiento es objeto de tributación, se realizará atendiendo a si es un acto dispositivo ordinario en el mero ejercicio de las facultades administrativas que le corresponden respecto de sus bienes, en cuyo caso no se producirá la sujeción, o si, por el contrario, el acto deriva de una actividad de naturaleza económica. En este sentido, resulta especialmente aclaratoria la Nota 2/12



(también emitida por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria), de Resumen del contenido del informe sobre tributación en IVA de la actividad de los Entes Públicos, en la que se concluye: "1º La determinación del régimen tributario aplicable a efectos de IVA a la actividad de los Entes públicos exige en primer lugar un análisis de la naturaleza de la actividad para, a continuación, y únicamente en el caso de que se trate de una actividad de naturaleza económica, entrar a evaluar la aptitud del Organismo en cuestión para ser o no sujeto pasivo del IVA respecto de la citada actividad.

2º Tratándose de actividades de naturaleza económica, los Entes públicos únicamente quedan excluidos de la consideración de sujetos pasivos en la medida en que actúen en el ejercicio de una función pública dentro del régimen jurídico que les es propio, es decir, con sometimiento a derecho administrativo y a excepción, por tanto, de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones que los operadores privados. No obstante lo anterior, tendrán en todo caso la condición de sujeto pasivo cuando la actividad desarrollada sea alguna de las enumeradas expresamente en la lista contenida en el propio artículo 7.8º de la Ley de IVA o bien, tratándose de cualquier otra actividad de naturaleza económica, cuando la no sujeción pueda conllevar graves distorsiones en la competencia.

.../...

5º La Dirección General de Tributos se ha referido de forma reiterada en su doctrina al régimen de deducciones aplicable a entidades como las que son objeto de informe cuando en el desarrollo de su actividad realicen simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas, asumiendo en este punto las consideraciones de la jurisprudencia comunitaria sobre la obligación de los Estados miembros de establecer en estos casos un método de cálculo que objetivamente refleje la parte de gastos soportados que es realmente imputable a cada una de estas actividades, de conformidad con las cuales:

- No serán deducibles en ninguna proporción las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados exclusivamente a la realización de actividades no sujetas.
 - Serán deducibles en su totalidad las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas al Impuesto.
 - Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas resultarán deducibles en la proporción que, con arreglo a un criterio razonable
-



y homogéneo, pueda imputarse al desarrollo de actividades sujetas al Impuesto, siempre que evidentemente se cumplan el resto de requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el Capítulo I del Título VIII de la Ley de IVA. Cuando la sociedad en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realizase simultáneamente junto a operaciones sujetas y no exentas otras exentas, deberá tenerse en cuenta lo previsto al efecto en los artículos 102 y siguientes de la Ley de IVA para el cálculo de la prorrata de deducción.”

Por lo que respecta a la posición de la otra parte, como se ha dicho dependerá, de si tiene o no la condición de empresario o profesional y de si, teniéndola, la entrega del terreno la realiza en desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

6º. Por último, se advierte que la consulta, en los términos en que está planteada, encierra una situación particular de la que alcanzarían a derivarse consecuencias económicas que podrían llegar a ser cuantiosas.

Por ello, con independencia de lo hasta aquí informado y bajo criterios de prudencia, se recomienda la realización de una consulta tributaria escrita, en los términos regulados en los artículos 88 de la LGT y 65 y siguientes del RGAPGIT. Para poder acudir a este procedimiento bastará con tener la condición de obligado tributario en los términos del artículo 31.1 de la LGT, condición que podría afectar al Ayuntamiento por cualquiera de las circunstancias enumeradas en el apartado 2 del mismo artículo. La respuesta a la eventual consulta tendrá los efectos que se determinan en el artículo 89 de la LGT.

Badajoz, mayo de 2013.