

# DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 602-11-014-4

## PERMUTA DE SOLAR POR EDIFICACIÓN EN EL IVA: LA SITUACIÓN ACTUAL

Autor: *César García Novoa*  
Universidad de Santiago de Compostela

DOC. n.º 4/2011



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

### RESUMEN

- I. INTRODUCCIÓN: LA OPERATIVIDAD DE LA PERMUTA DE SUELO POR EDIFICACIÓN. CUESTIONES DE LA CALIFICACIÓN JURÍDICA DEL NEGOCIO
- II. LA OPCIÓN POR LA CONSTITUCIÓN DE UN *DERECHO DE SUPERFICIE*
- III. EL CONTRATO DE PERMUTA DE SOLAR POR EDIFICACIÓN FUTURA
- IV. RÉGIMEN TRIBUTARIO EN EL IVA DE LA OPERACIÓN DE PERMUTA DE SUELO POR EDIFICACIÓN
- V. EL DEVENGO DEL IVA EN LAS OPERACIONES DE PERMUTA DE SOLAR POR CONSTRUCCIÓN FUTURA
- VI. LA BASE IMPONIBLE
- VII. LA *SUBJETIVIZACIÓN* DE LA CONTRAPRESTACIÓN. IDENTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CON EL COSTE
- VIII. CUESTIONAMIENTO DE LA RECTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE
- IX. CONCLUSIONES. UN RÉGIMEN JURÍDICO CARACTERIZADO POR UN CONSTANTE CAMBIO DE CRITERIO ADMINISTRATIVO



## **RESUMEN**

La tributación del contrato de intercambio de suelo por edificación futura ha experimentado muchos cambios en los últimos años. La más reciente teoría de la Dirección General de Tributos niega que haya que realizar una nueva valoración cuando termina la construcción de los inmuebles.

## **SUMMARY**

*The taxation of the contract of exchange of soil for future building has changed very much in the last years. The new theory of the Spanish Dirección General de Tributos says that it is not necessary to make a new valuation when it finishes the construction of the real estate.*



## I. INTRODUCCIÓN. LA OPERATIVIDAD DE LA PERMUTA DE SUELO POR EDIFICACIÓN. CUESTIONES DE LA CALIFICACIÓN JURÍDICA DEL NEGOCIO

El actual contexto económico de crisis se caracteriza, entre otras cosas, por un estancamiento de la actividad inmobiliaria, con una caída estimada del precio de la vivienda libre a niveles de 2005, según datos del Ministerio de la Vivienda<sup>1</sup>.

En este contexto, conviene reflexionar sobre la evolución del régimen tributario en el IVA de una fórmula negocial recurrente en los últimos años: la denominada permuta de suelo por edificación futura. Se trata de un negocio al que se acudió con asiduidad en la época de mayor intensidad en la actividad de promoción inmobiliaria y que en la actualidad sigue planteando problemas en cuanto a su régimen fiscal en el IVA.

Conviene recordar que este contrato surge y adquiere notoriedad en un contexto de procesos urbanizadores<sup>2</sup>, es decir, en el marco de la realización de obras de 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.

Así, los actores de un proceso urbanizador serían, 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. Para el TEAC urbanizar es, en resolución del TEAC de 26 de septiembre de 1996, “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).

La urbanización se incluye actualmente dentro de lo que el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Suelo aprobado por RD Leg. 2/2008 denomina actuaciones de transformación urbanística, destacando las actuaciones denominadas de “nueva urbanización”, que suponen el paso de un ámbito de suelo de la situación de suelo rural a la de urbanizado para crear, junto con las correspondientes infraestructuras y dotaciones públicas, una o más parcelas aptas para la edificación o uso independiente y conectadas funcionalmente con la red de los servicios exigidos por la ordenación territorial y urbanística.

En este contexto, quienes promueven la urbanización tienen como principal actividad la solicitud de las correspondientes licencias y la adjudicación y encargo de las obras cuando no las realizan por sí mismos. Y ello requiere, como necesidad de suelo, disponer previamente de suelo, o, lo que es lo mismo, disponer de un título jurídico sobre un solar que permita urbanizar y edificar.

El promotor, ante esta necesidad de disponer de la titularidad del suelo, tiene una primera opción que es, aparentemente, el cauce más lógico para disponer del activo fundamental de cara a llevar a cabo una actividad empresarial de promoción. Esta opción no es otra que la adquisición de la propiedad del solar a su titular mediante un contrato de compraventa. Se trata de una fórmula que, sin embargo, conlleva grandes problemas económicos, en especial, la necesidad de una elevada financiación.

---

<sup>1</sup> Informe sobre la situación del Sector de la Vivienda en España, abril 2010, [http://www.mviv.es/es/pdf/notas/NP040510\\_ISSVE.pdf](http://www.mviv.es/es/pdf/notas/NP040510_ISSVE.pdf).

<sup>2</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); FERNÁNDEZ, T. R.: *Manual de Derecho Urbanístico*, El Consultar, 16.ª ed., 2001, en especial pág. 47 y ss.

El tratamiento de esta operación en el IVA parece claro. Estaríamos ante una entrega de bienes. 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.

Por su parte, el promotor comprador sí tendrá esta condición. 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 condición de empresarios y profesionales a efectos del 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>.

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 artículo 20, *uno*, 20.<sup>a</sup>, 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.

Es precisamente eso lo que justifica que, en los últimos años, se hayan buscado alternativas negociables a la compra del solar. La permuta de suelo por edificación futura ha sido una de las más recurrentes, pero no la única. A ella nos referiremos, aunque haciendo referencia de modo previo a la constitución del derecho de superficie.

## II. LA OPCIÓN POR LA CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO DE SUPERFICIE

El vigente Texto Refundido de la Ley del Suelo, disciplina en su artículo 40, el régimen del derecho real de superficie, disponiendo que se trata de un derecho real que atribuye a un sujeto, el superficiario, la facultad de realizar construcciones o edificaciones en la rasante y en el vuelo y el subsuelo de una finca ajena (propiedad del superficiante), manteniendo la *propiedad temporal* de las construcciones o edificaciones realizadas. El derecho de superficie sólo puede ser constituido por el propietario del suelo, sea público o privado, de manera que el superficiante siempre será propietario de un solar, mientras que el superficiario adquiere la propiedad temporal del bien construido. La temporalidad de dicha propiedad viene determinada por el hecho de que, concluida la construcción, o transcurrido un lapso temporal determinado, lo construido revierte al superficiante. De ahí que el artículo 40, 3 del propio Texto Refundido de la Ley del Suelo disponga que “el derecho de superficie puede constituirse a título oneroso o gratuito. En el primer caso, la contraprestación del superficiario podrá consistir en el pago de una suma alzada o de un canon periódico, o en la adjudicación de viviendas o locales o derechos de arrendamiento de unos u otros a favor del propietario del suelo, o en varias de estas modalidades a la vez, sin perjuicio de la reversión total de lo edificado al finalizar el plazo pactado al constituir el derecho de superficie”.

Esta concepción urbanística del derecho de superficie no difiere en exceso del concepto civil o hipotecario del mismo. El derecho de superficie aparece simplemente mencionado en el artículo 1.611 III del Código Civil, aunque también aparece referido en el artículo 107, 5.º de la Ley Hipotecaria, que admite su *hipotecabilidad*<sup>4</sup>. Destaca en la versión civil de este derecho que, a través del mismo, se

<sup>3</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Madrid, Marcial Pons, 1997, pág. 155.

<sup>4</sup> 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.



puede otorgar 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>5</sup>.

También en el ámbito civil se prevé una contraprestación. A esta contraprestación se refiere el artículo 16, 1.º B, del Reglamento Hipotecario. Dicha contraprestación vendrá integrada por 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.

Lo característico del derecho de superficie es que el promotor, que precisa un título jurídico para edificar, a diferencia de lo que ocurre en la compraventa, no adquiere la propiedad del suelo. Sólo obtiene el derecho a edificar sobre fundo ajeno y a hacer suyo lo edificado. Frente a esta circunstancia, la ventaja de esta fórmula contractual radica, principalmente, en el coste de este derecho a edificar (y por tanto, de la promoción en su conjunto), que 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 más reducido que el coste de otras fórmulas alternativas, como la compra o la permuta a cambio de edificación futura. Dicho coste estará, de ordinario, integrado por la reversión de parte de lo construido, como complemento de retribución a favor del superficiante, o bien, por 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 parte del dato de que 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 artículo 11, *Dos*, 3.º de la Ley del IVA, estará prestando un servicio, como ha reconocido la DGT en contestaciones 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* 3.º 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>6</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>7</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 artículo 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>8</sup>.

La constitución del derecho de superficie no estará exenta ya que, aunque el artículo 20, *Uno*, 23.º 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”,

---

<sup>5</sup> GUILARTE ZAPATERO, V.: *El derecho de superficie*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 38 y ss.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> JAUMANDREU PATXOT, A.: “La constitución el derecho de superficie y el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núms. 7-8, 2005, pág. 3.

<sup>8</sup> 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; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, op. cit., pág. 156.

probablemente porque la constitución de estos derechos forma parte del proceso de edificación de inmuebles<sup>9</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>10</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. El devengo del IVA en las prestaciones de servicios se fija en el instante en que “se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas” (art. 75 *Uno*, 2.º 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>11</sup>.

Sin embargo, la postura de la DGT experimentó un importante cambio 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 (DGT) 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>12</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 7.º”.

El Centro Directivo comienza a defender que resulta aplicable el artículo 75, *Uno*, 7.º 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

<sup>9</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, op. cit., pág. 158. Tampoco será de aplicación la exención del artículo 20, *Uno*, 2.º de la Ley del IVA, por la elemental razón de tratarse de una prestación de servicios y no de una entrega de bienes.

<sup>10</sup> 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*.

<sup>11</sup> Postura que la DGT basó en un Informe de la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, op. cit., pág. 174.

<sup>12</sup> JAUMANDREU PATXOT, A.: “La constitución el derecho de superficie y el Impuesto sobre el Valor Añadido”, op. cit., *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núms. 7-8, 2005, pág. 3.

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*, 7.º de la Ley del IVA<sup>13</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 esta disposición, el 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.

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.

Así, podría entenderse que tal constitución 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 artículo 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. En suma, si la reversión del bien forma parte de la contraprestación, junto con el pago del canon, el devengo de la misma seguirá el mismo criterio en cuanto al devengo que la retribución principal. Si el pago del canon tiene lugar una sola vez, en ese momento se devengará el importe de la reversión (valorado con las reglas de las retribuciones no dinerarias, a las que haremos referencia más adelante). Y si el canon es periódico, el impuesto correspondiente a la entrega de la edificación se devengará a medida que lo haga el impuesto correspondiente a la prestación de servicios.

Así se desprende de 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”.

En suma, la interpretación efectuada por la doctrina administrativa<sup>14</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.

---

<sup>13</sup> AROCA MORAL, D.: “La misteriosa fiscalidad del derecho de superficie en el ámbito empresarial”, *Jurisprudencia Tributaria, Opinión Profesional*, núm. 22, 2005, pág. 2.

<sup>14</sup> En palabras de JAUMANDREU PATXOT, A.: “La constitución del derecho de superficie y el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *op. cit.*, pág. 3.

Y esta interpretación 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*. 22.º de la Ley, y sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Resulta absurdo, sin embargo, considerar segunda entrega un supuesto en el cual, incluso sería discutible la existencia de una primera entrega, pues la adjudicación de la vivienda al superficiante es casi una adquisición originaria por parte del mismo.

Las consecuencias de esta discutible postura del Centro Directivo derivan en un tratamiento fiscal complejo del derecho de superficie en la imposición indirecta. Así, el criterio de la Administración vino a suponer 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 cumpliesen 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.

En cuanto a la base imponible en esta operación, 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 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 re-

sultará de aplicación la regla de determinación de la base imponible contenida en el artículo 79. *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>15</sup>.

El contrato de superficie cuenta, por tanto, con un régimen fiscal escasamente atractivo en el IVA, lo que unido a la circunstancia de que la regulación urbanística del derecho de superficie contenido en el artículo 40 del TR de la Ley del Suelo atribuye al superficiario la *propiedad temporal* de lo edificado, ha favorecido que se haya acudido a la alternativa, que prevé el artículo 16, 1.<sup>a</sup> A, del Reglamento Hipotecario, según el cual “lo edificado pasará a ser propiedad del dueño del suelo, salvo pacto en contrario”. Esto es, se ha incentivado el recurso al pacto que permite atribuir la plena propiedad al superficiario, con o sin indemnización. Si se atribuye la plena propiedad al superficiario estaríamos ante una cesión de solar por obra mediante derecho de vuelo.

### III. EL CONTRATO DE PERMUTA DE SOLAR POR EDIFICACIÓN FUTURA

Las insuficiencias de las fórmulas de la compra del suelo o la constitución de un derecho de superficie, ha llevado a una expansión, durante la época de mayor actividad inmobiliaria, del contrato de permuta de solar por edificación futura.

El uso del contrato de permuta se ha extendido durante los últimos años como una forma de reducir las necesidades de financiación de las promotoras<sup>16</sup>. De esta manera, el promotor elimina el problema de la falta de efectivo para afrontar la compra de los terrenos<sup>17</sup>, pudiendo además acceder al crédito hipotecario. La llamada permuta de solar por edificación futura cuenta, frente al derecho de superficie, con la ventaja de que permite adquirir inmediatamente la propiedad del bien. Y frente a la compraventa, con la posibilidad de acceder a un título jurídico sobre el suelo que legitime a construir o edificar sin tener que afrontar un desembolso tan elevado como el requiere al compra del suelo<sup>18</sup>.

Conviene plantearse, en primer lugar, la cuestión de si nos encontramos realmente ante un contrato de permuta. Y en tal sentido conviene señalar que vamos a referirnos a la tributación de esta figura en el IVA, impuesto en el cual las calificaciones jurídicas derivadas del Derecho Privado carecen de la importancia que pueden tener en impuestos como Transmisiones Patrimoniales Onerosas. La jurisprudencia del TJCE ha venido a señalar, respecto al concepto de entrega de bienes, que los conceptos en el IVA no se subordinan a su significado civil. Así, el TJCE, entre otras, en sentencias de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88, *Shipping adn Forwarding Enterprise Safe* (TJCE 1990\98) de 6 de febrero de 2003, asunto C-185/01, *Auto Leal se Holland* (TJCE 2003\34), de 14 de julio de 2005, asunto C-435/03, *British American Tobacco* (TJCE 2005\236) y de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, *Aktiebolaget* (TJCE 2007\71), recuerda que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que

---

<sup>15</sup> JAUMANDREU PATXOT, A.: “La constitución del derecho de superficie y el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *op. cit.*, pág. 3.

<sup>16</sup> VEIGA POMBO, M.: “Problemática del IVA en la permuta de terrenos por edificación futura”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 20, 2004, pág. 3.

<sup>17</sup> PONT MESTRES, M.: “Un tema todavía cuestionable: el devengo del IVA en los contratos de permuta de solar por locales”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2005, pág. 3.

<sup>18</sup> 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”.

incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. Para el Tribunal, la finalidad perseguida por la Directiva comunitaria en cuanto a la delimitación del hecho imponible, puede verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil.

No obstante, y a pesar de la irrelevancia de la catalogación civil de los contratos a efectos de IVA, no se puede negar que la caracterización de la operación como permuta ha funcionado, para la DGT, como una especie de prejuicio a efectos de extraer determinadas consecuencias de la misma, en especial, para concluir que nos hallamos ante una operación que conlleva dos entregas simultáneas de bienes.

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*, 20.º 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>19</sup>.

A pesar de que la ley del IVA tiene 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 produciría 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).

Y sin embargo, la caracterización de esta operación como permuta es muy dudosa.

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” (art. 1538), regulándose el mismo en todo lo que no esté expresamente contemplado en el Código por las disposiciones concernientes a la venta (art. 1541). Respecto a la categoría del contrato de permuta y a la operación aquí analizada, la gran duda que se suscita en torno a la misma es si es posible un contrato de permuta en el cual, lo que se entrega *a cambio*, las edificaciones, todavía no existe, o, como dice SÁNCHEZ RAMÍREZ, si es concebible un intercambio sobre cosas inexistentes en el instante en que tal intercambio tiene lugar<sup>20</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>21</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.

<sup>19</sup> 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.

<sup>20</sup> SÁNCHEZ RAMÍREZ, C.: “La fiscalidad del contrato de permuta”, *Gaceta Fiscal*, núm. 148, noviembre, 1996, pág. 32.

<sup>21</sup> ALBALADEJO, M.: *Derecho Civil II*, vol. segundo, Lib. Bosch, Barcelona, 1977, págs. 94-95; Díez-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil*, vol. II, sexta ed. Edit. Tecnos, Madrid, 1992, pág. 332.

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 referencia expresa del artículo 1541 del Código Civil, son aplicables a la permuta en todo aquello que no esté efectivamente previsto, en teoría, es 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>22</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<sup>23</sup>). Por tanto, si el contrato de permuta es título para adquirir y exige la concurrencia necesaria de la *traditio*, 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<sup>24</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<sup>25</sup>, 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 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

---

<sup>22</sup> 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, pág. 12.

<sup>23</sup> RJ 1990, 101.

<sup>24</sup> Véase al respecto, LÓPEZ FRÍAS, A.: *La transmisión de la propiedad en la permuta de solar por pisos*, op. cit., págs. 41-46.

<sup>25</sup> RJ 1994, 8837.

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>26</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>27</sup>.

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>28</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>29</sup>), pero en la cual la contraprestación determina un vínculo obligacional y no una adquisición con efectos reales.

A pesar de que resulte dudoso defender que nos encontramos ante una permuta lo cierto es que las calificaciones jurídicas no resultan relevantes con relación al IVA. Lo fundamental, por tanto, es centrarnos en el régimen tributario de la permuta de solar por edificación futura que ha venido configurando la doctrina de la DGT.

#### IV. RÉGIMEN TRIBUTARIO EN EL IVA DE LA OPERACIÓN DE PERMUTA DE SUELO POR EDIFICACIÓN

La opinión de la DGT sobre la tributación en el IVA de este contrato viene siendo unánime: ya 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), afirmaba que “en la operación de permuta a que se refiere la consulta se originan dos

<sup>26</sup> PONT MESTRES, M.: “Un tema todavía cuestionable: el devengo del IVA en los contratos de permuta de solar por locales”, *op. cit.*, pág. 5.

<sup>27</sup> El Informe del Servicio Jurídico del Estado, de 14 de enero de 1993, puede consultarse en *Tribuna Fiscal*, núm. 41, marzo de 1994. 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 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.

<sup>28</sup> PONT MESTRES, M.: “Un tema todavía cuestionable: el devengo del IVA en los contratos de permuta de solar por locales”, *op. cit.*, pág. 6.

<sup>29</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 192-193.



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...”<sup>30</sup>.

La postura del Centro Directivo se resume en la respuesta a Consulta V1859-08 de 16 de octubre de 2008, en la que el Centro Directivo señala que “en una operación de permuta de suelo por edificación futura, cabe considerar la existencia de las siguientes cuestiones relevantes a los efectos del Impuesto:

1. En primer lugar, la entrega de suelo, la cual, como acaba de precisarse, estará sujeta al Impuesto en la medida en que concurran los requisitos establecidos por el artículo 4. *uno* de la Ley 37/1992, muy en especial el referente a la condición de empresario o profesional de quien realiza la entrega, cuestión que habrá de concretarse a la luz de la definición contenida en el artículo 5 de la referida Ley.

2. En segundo lugar, la entrega de suelo ha de considerarse un pago a cuenta de la futura entrega de la edificación una vez su construcción concluya.

Dicho pago a cuenta determina, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 75. *dos* de la Ley 37/1992, el devengo anticipado del Impuesto, que se subordina y vincula a la entrega futura de la edificación.

3. Por último, cuando tenga lugar finalmente la transmisión del poder de disposición sobre la edificación terminada a cambio de la cual se recibió suelo, se producirá el hecho imponible entrega de bienes.

Por tanto, la tesis del Centro Directivo, en la que, indudablemente ha influido la idea de que nos encontramos ante una *permuta*, es la de que deben distinguirse dos operaciones.

La sujeción de las mismas al IVA dependerá del carácter de empresario o profesional de quien las realiza.

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>31</sup>.

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>32</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 artículo 20, *Uno*, 20.º 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

---

<sup>30</sup> En la respuesta a consulta 0479-04, de 3 de marzo de 2004, en la que 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, 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”.

<sup>31</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Madrid, Marcial Pons, 1997, pág. 155.

<sup>32</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones inmobiliarias”, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 24, Aranzadi, Pamplona, 2002, págs. 35 y ss.

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”<sup>33</sup>.

Partiendo de este presupuesto, las cuestiones tributarias especialmente afectadas son las referidas a al devengo del IVA y a la base imponible en ambas entregas de bienes. Se trata de dos cuestiones que debemos tratar por separado.

## V. EL DEVENGO DEL IVA EN LAS OPERACIONES DE PERMUTA DE SOLAR POR CONSTRUCCIÓN FUTURA

En el IVA, el momento del devengo no resulta tan claro e indiscutible como en otros impuestos. Y ello porque el término *devengo* tiene respecto al IVA un significado especial, ligeramente diferente del resto del ordenamiento.

Así, el criterio de la Sexta Directiva, que actualmente acoge el artículo 62, del Capítulo I del Título VI de la Directiva 2006/112/CE, consiste en diferenciar devengo, de exigibilidad, entendida ésta última en dos acepciones: exigibilidad en sentido estricto o *exigibilidad del impuesto* y *exigibilidad del pago*. Así, el artículo 62 de esta Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido establece que se considerará *devengo del impuesto*, el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto. La exigibilidad del impuesto es el derecho que el Tesoro puede hacer valer, a partir de determinado momento, ante el deudor, para que pague el impuesto “incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse”, que se diferencia de la exigibilidad del pago propiamente dicha, que se liga a la presentación de la declaración periódica. Según el artículo 63 de la Directiva, “el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios”. De manera que el devengo se identifica con una modalidad de exigibilidad: la exigibilidad del impuesto, que no coincide con la exigibilidad en sentido tradicional. Esta se vincula al momento en que se debe presentar la declaración periódica y efectuar el pago y se entiende como exigibilidad del pago<sup>34</sup>. De ello se deduce que la exigibilidad, como instante en que se concreta la posición acreedora de la Hacienda Pública, puede ser simultánea o posterior al devengo, pero la configuración de la exigibilidad como una realidad previa requiere una previsión legal que, por excepcional, debe ser expresa (sentencia del TJCE, *BUPA Hospitals Ltd y Goldsborough of Customs&Excise*, de 21 de febrero de 2006, As. C-419/02).

Así, el artículo 65 de la citada Directiva (art. 10, 2 de la Sexta Directiva), se refiere a las “entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios”, alterando el orden cronológico propio de la norma general, ya que prevé la exigibilidad del IVA sin que haya tenido lugar aún la entrega de bienes o prestación de servicios. Dispone este precepto que la “exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas”. Por tanto, más que de devengo anticipado hay que hablar de exigibilidad anticipada del IVA de exigibilidad a cuenta provisional de la definitiva que tendrá lugar en la fecha de devengo, siendo un ejemplo patente de uno de esos supuestos en que la exigibilidad

<sup>33</sup> 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 aquéllos 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 adquiera la condición de urbano. La exención en la transmisión de tales terrenos es renunciante 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.

<sup>34</sup> Sin embargo, la controvertida resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de junio de 2010, que anuló las liquidaciones de IVA practicadas anualmente entre los años 2006 y 2008, dispone que “el legislador comunitario establece, en aras a lograr el objetivo de neutralidad impositiva para el sujeto pasivo, unos períodos de liquidación (art. 252. 2 de la Directiva) de uno, dos o tres meses (si bien los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año), de forma que en ellos el sujeto pasivo declara el IVA devengado por el conjunto de las operaciones cuyo devengo se ha producido en el período de liquidación y se minorará el resultado en el importe de las cuotas soportadas que reúnan la condición de ser deducibles, de acuerdo con los preceptos comprendidos en el Título antes señalado”. Es decir, se utiliza el concepto devengo en el sentido de momento en que se entiende realizado el presupuesto de hecho, y el trimestre como referente temporal para exigir el impuesto, de manera que trimestralmente se exigirá el IVA correspondiente a todas las operaciones que se devenguen en dicho período temporal.

previa resulta singularmente prevista en la ley del impuesto. Así, la incorporación al Derecho interno de los referidos preceptos se ha llevado a cabo, en relación con las operaciones interiores, a través del artículo 75 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, en cuyo párrafo segundo se incorpora al Derecho español la regla del pago anticipado, a la que corresponde una exigibilidad anterior a la existencia del hecho imponible<sup>35</sup>.

Pues bien, admitiendo que en el subconsciente de la Administración Fiscal española se mantiene la idea de que estamos ante una permuta (aun cuando en el IVA la calificación de una operación como entrega de bienes no depende del régimen civil del contrato), y siempre sobre la premisa de que ambas entregas, la del solar y la futurible de los inmuebles, están sujetas y no exentas, pueden darse dos hipótesis. La primera es que nos encontremos ante una permuta de bienes presentes (un empresario transmite un inmueble por otro, ambos existentes a la fecha de la permuta), en cuyo caso el devengo de ambas entregas tendrá lugar en el mismo momento, en general, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 75. *uno*. 1.º, a la firma de la escritura pública de permuta. La segunda es la permuta de bien o cosa presente por cosa futura. Así se pretende que ocurre en el caso de que una de las partes transmite un solar y recibe a cambio del otro empresario viviendas o locales que se construirán sobre el solar, aun cuando, se trata de una conclusión más que dudosa.

Sobre esta premisa la Administración ha construido su tesis tradicional, según la cual en la entrega de la cosa o bien presente (el solar), el devengo tenía lugar con la firma de la escritura pública de permuta, pero respecto del bien o cosa futura se producía un pago anticipado a cuenta de la posterior entrega del inmueble, en cuyo momento tenía lugar el devengo definitivo de esta entrega. Por consiguiente, resultaría aplicable el artículo 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.

El posicionamiento tradicional 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 artículo 75, *Dos* de la Ley 37/1992, del IVA, según el cual, y como excepción a la regla general del artículo 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.

Esta evidencia no parece que pueda ser rebatida ni siquiera invocando la supuesta autonomía calificadora de los conceptos en el IVA, pues incluso en este impuesto los actos o negocios gravados son puras situaciones fácticas, que no pueden determinar consecuencias tributarias si no concurren.

Sin embargo, con relación al régimen anticipado del IVA, la citada sentencia *BUPA Hospitals Ltd y Goldsborough of Customs&Excise*, de 21 de febrero de 2006, As. C-419/02) señaló que pueda hablarse de una exigibilidad anticipada del IVA el bien o el servicio contratados tienen que reunir, desde el momento de celebración del acuerdo, las condiciones mínimas para poder ser objeto de determinación. Para ello deben conocerse en el momento de la exigibilidad anticipada todos los elementos relevantes del devengo, es decir, de la futura entrega de bienes o prestación de servicios. Esto es, debe tratarse de

---

<sup>35</sup> LONGAS LAFUENTE, A.: "Devengo", *Enciclopedia Fiscal Práctica, Impuesto sobre El Valor Añadido*, Thomson-Reuters, Madrid, 2010, págs. 323 y ss.

bienes o servicios determinables, aunque no se exija que estén determinados de modo preciso, aunque sí lo necesario para identificar plenamente el hecho imponible.

De manera que, de acuerdo con esta doctrina del Tribunal de Luxemburgo, sería factible localizar un pago anticipado si, por ejemplo, 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 señala una fecha, que puede ser la de terminación prevista de las obras. Más difícil será admitir que se cumple el umbral mínimo de *identificación* si, por ejemplo, el solar se permuta por el 20 por 100 de las edificaciones que se puedan construir en el plazo de seis años.

Además, para que un pago anticipado pueda ser calificado como *a cuenta* de una futura entrega, dicha entrega debe preverse como una realidad y no como una mera hipótesis. Es lo que se desprende de la jurisprudencia del TJCE que, en los casos de resolución de contratos en los que no se acuerda una contrapartida directa, no puede afirmarse que exista base imponible y, por tanto, “las operaciones no están sujetas al impuesto”<sup>36</sup>.

Por tanto, nunca podrá entenderse que existe un pago anticipado a efectos de IVA cuando el contrato incluye la entrega futura de edificaciones como una mera alternativa. Y ello porque se pacta 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.<sup>37</sup>

Pero, sin duda alguna, la principal proyección de esta teoría tiene lugar respecto a la base imponible a computar respecto a ambas transmisiones.

## VI. LA BASE IMPONIBLE

La propia idea de que en la entrega de solar por edificación, tal entrega equivale a una transmisión del suelo y que el promotor estaría *pagando* con la entrega de las edificaciones, supone aceptar que la entrega del solar es un pago anticipado, pero en especie, por tanto, que la contraprestación no es en dinero. Ello afecta de forma evidente a la base imponible de las dos entregas de bienes que, según la Administración, concurren en este negocio.

Así, debemos recordar que las reglas para la determinación de la base imponible se contienen en el Título VII de la Directiva 2006/112/CE (arts. 78 y 79 de la Ley 37/1992). En particular, el artículo 73 de dicha Directiva establece que, “en el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones”.

Dicho precepto constituye el anclaje normativo en el Impuesto para la determinación de la base imponible cuando las operaciones sujetas al mismo tienen contraprestación monetaria. En tal caso, la ba-

<sup>36</sup> Sentencias de 1 de abril de 1982, *Hong-Kong Trade Development Council*, As. C-89/81 y de 3 de marzo de 1994, *R.J. Tolsma*, As. C-16/93.

<sup>37</sup> A esta situación se ha enfrentado la respuesta a Consulta de 13 de junio de 2003 (núm. 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, M., que toda esta operación se evitaría si no se fijase el devengo en el momento en que se concierta el supuesto contrato de permuta, sino que se estableciese que hay realmente un aplazamiento del pago; “Un tema todavía cuestionable: el devengo del IVA en los contratos de permuta de solar por locales”, *op. cit.*, pág. 6.

se imponible viene dada por el importe dinerario de la citada contraprestación, con todos los matices o vicisitudes existentes y sobre las cuales no se va a entrar por resultar ajenas a la cuestión.

Por el contrario, la Directiva no ha regulado de forma expresa cómo debe calcularse la base imponible en aquellas operaciones cuya contraprestación se hace efectiva en especie.

No obstante, la Ley 37/1992 del IVA, sí señala los criterios que han de tenerse en cuenta para cuantificar las operaciones cuya contraprestación se hace efectiva total o parcialmente en especie a través de su artículo 79. *Uno*, que señala lo siguiente: “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. No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior”. Precisamente, para el Centro Directivo en los supuestos de intercambio de solar por edificación futura resultará de aplicación el artículo 79. *Uno* de la Ley 37/1992. Este precepto dispone que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se tomará como base imponible la cuantía 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”.

En aplicación de estas dos reglas, la Administración tributaria entiende que, existiendo dos operaciones sujetas (lo que no siempre ocurre, porque, como hemos señalado, con frecuencia quien transmite el solar no tiene la condición de empresario o profesional) tanto el solar entregado para obtener en el futuro las edificaciones, como éstas han de valorarse por su valor de mercado. Esto es; 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.

Esta tesis, sin embargo, plantea muy serios problemas tanto en lo relativo a la valoración del solar como en lo referente a la determinación de la valoración definitiva de las edificaciones futuras.

En primer lugar, la fijación de un valor de mercado respecto al solar que se entrega plantea el problema de que su transmisión es inmediata a la firma del contrato pero la contraprestación con bienes es resarcida al finalizar la obra. En la práctica económica, ello provoca un desfase entre el valor del solar y lo que se denomina el *valor del retorno*. O, lo que es lo mismo, cualquier valoración del solar al momento de la entrega del mismo tiende a ser ilusorio, en tanto, al ser un pago diferido en especie, el valor al finalizar la promoción seguramente será diferente del valor en el momento de la firma de la escritura. Esa posible variación del valor del solar, retribuido con la entrega de unas edificaciones futuras, genera un riesgo que precisamente asume el promotor. Esto se suele traducir en la práctica de las negociaciones de este tipo de contratos, donde a la hora de fijar un valor teórico a los bienes objeto del intercambio, el propietario del solar intenta acercar la valoración de su propiedad al momento de finalización de las obras mientras el promotor intenta una valoración más actual.

Pero las incertidumbres no se refieren solo a la valoración del solar sino también a la de las edificaciones futuras entregadas a cambio. Así, la inexistencia de las construcciones en el momento de la firma del contrato lleva a que, en opinión de la DGT, su valoración en el momento de la firma del contrato sólo pueda ser provisional, ya que no es posible fijar un valor de edificaciones que no están construidas. Para la Administración, 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” (respuesta a de 3 de marzo de 2004). La determinación definitiva de la base imponible procedería pues en el momento de finalización de la construcción, momento en el cual la edificación recibida deberá valorarse a precios de mercado (consultas de 12 de junio de 1999 y 21 de mayo de 2004). Esta es una postura que ha ratificado el TEAC en múltiples pronunciamientos; entre otros en resolución de 30 de mayo de 2007 (JUR 2007\306094), en la que

mantiene que, respecto de la entrega de bienes futuros estamos ante un pago anticipado, siendo aplicable el artículo 75. *dos* y al desconocerse en el momento de este devengo el valor que tendrán en el mercado los inmuebles futuros deberá aplicarse la regla del artículo 80, *seis*, esto es, por el pago anticipado se fija provisionalmente la base imponible del impuesto.

Como consecuencia de ello, deberá liquidarse, en su caso, la diferencia entre el valor del bien entre uno y otro momento, pues ese será el instante en que pueda hablarse de devengo, ya que en ese momento acaece el hecho imponible, que es la puesta a disposición del bien. Como recuerda la DGT en respuesta a consulta 0479-04, de 3 de marzo de 2004, dicha valoración provoca, por aplicación del artículo 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).

Por tanto, en ese momento, quien ha transmitido el derecho a edificar y posteriormente recibe la entrega, tendrá que emitir una nueva factura, tomando 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 FALCÓN 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>38</sup>.

Sin embargo, la premisa de la que parte la Administración, y que es la de que es imposible la valoración en el momento en que se ha concertado el contrato, debe ser puesta en tela de juicio. Y aunque es cierto que existen contratos de cesión de solar por obra futura de claro carácter indeterminado (respecto a las cuales, y de acuerdo con la sentencia *BUPA Hospitals Ltd y Goldsborough of Customs&Excise*, del TJCE, incluso habría que dudar que pudieran generar la exigencia anticipada del IVA) en la mayoría de los contratos 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” [arts. 14, 1, c) y 35, h) del Texto Refundido del IRPF]<sup>39</sup>.

Sin embargo, la postura de la Administración se fundamenta en el dato de que el devengo tiene lugar, como dijimos, en el momento en que se entregan los bienes que son construidos. Aunque la referencia a un devengo anticipado podría introducir cierta dosis de confusión, ya dijimos que no se debe hablar de devengo anticipado del IVA sino de exigibilidad anticipada del o exigibilidad a cuenta provisional de la definitiva que tendrá lugar en la fecha de devengo. Al venir determinado el devengo en el momento de la entrega de las construcciones, se puede recurrir al artículo 21, 1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que dispone que la fecha del devengo determina “las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria” y a la evidencia de 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.

Sin embargo, existiendo un acuerdo de voluntades en el momento de la concertación del contrato, es perfectamente posible defender que en ese instante se produce el devengo del negocio, como por otro lado, ya empieza a reconocer la propia Administración, al decir que en ambas transmisiones sólo hay un momento temporal que debe tomarse como referencia para el cálculo de la base imponible y que este momento es la fecha en la que se concluye la permuta, “por ser dicha fecha aquélla en que se ha producido la operación y el intercambio de derechos por las partes”, y ello aunque uno de los derechos intercambiados no se haya materializado en bienes físicos concretos (respuesta a consulta V0465-08 de 21 de marzo de 2005).

A esta doctrina del Centro Directivo haremos referencia a continuación.

<sup>38</sup> FALCÓN 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.*, pág. 3.

<sup>39</sup> Véase, MATEU RUANO, L.: “Aspectos fiscales de la permuta inmobiliaria: Tributación directa”, *Economist&Jurist*, núm. 97, 2006, año XIV.

## VII. LA SUBJETIVIZACIÓN DE LA CONTRAPRESTACIÓN. IDENTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CON EL COSTE

El ordenamiento español contiene una regla para la fijación de la base en estos casos. Esa regla se recoge en el artículo 79. *uno*, que, como hemos dicho, dispone que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero la base imponible será el importe que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

Tradicionalmente no existía en el Derecho derivado una norma expresa que permitiera contrastar la adecuación de esta regla al Derecho Comunitario, aunque en la actualidad, la Directiva 2006/112/CE, en sus artículos 72, apartado 1), 74 y 76, se precisa que, para cada uno de los supuestos regulados en dichos preceptos, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, “evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen”.

En cualquier caso, el análisis del artículo 79, *uno* de la Ley del IVA, impone valorar dicho precepto de Derecho nacional a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el cual ha desarrollado una doctrina, demasiado fragmentaria, a partir del contenido del artículo 73 de la Directiva 2006/112, que fija los criterios que han de aplicarse para poder determinar en esos casos cómo debe cuantificarse la base imponible.

Varias son las sentencias del Tribunal que se suelen invocar y todas ellas permiten derivar en lo que se ha dado en denominar *concepción subjetiva de la base imponible*. Así, con frecuencia se hace referencia a la resolución de 23 de noviembre de 1988, Asunto C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, que, no obstante, se refería a la entrega de bienes en concepto de obsequio. Esta sentencia afecta de modo tangencial a los supuestos de contraprestaciones en especie, pero ha servido de base para la adopción de otras sentencias posteriores, que han permitido perfilar una teoría más acabada sobre la valoración de las entregas con contraprestación no monetaria. Así, en la sentencia de 2 de junio de 1994, Asunto C-33/93, *Empire Stores*, el Tribunal entiende que la base imponible tiene un carácter subjetivo. Por consiguiente, cuando no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el destinatario de la prestación de servicios que constituye la contraprestación de la entrega de bienes (el pretendido obsequio), atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponderá a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello. En consecuencia, concluye el Tribunal de Justicia, “cuando se trata de la entrega de un bien, este valor sólo puede ser el precio de compra que el proveedor haya pagado por la adquisición del artículo que suministra sin gasto adicional como contraprestación de los respectivos servicios”.

En la misma línea, la posterior sentencia de 6 de marzo de 2001, Asunto C-380/99, *Bertelsmann AG*, el Tribunal afirma que “... por aplicación de este principio, enunciado en la sentencia *Empire Stores*, antes citada, forman parte del valor de la prestación de servicios todos los gastos soportados por el beneficiario para la obtención de la prestación de que se trate, incluidos los gastos de las prestaciones accesorias relacionadas con la entrega de los bienes. De ello se deduce que, en el asunto principal y puesto que el beneficiario no sólo abonó el precio de compra de los obsequios, sino también los gastos de envío para su entrega, estos gastos deben incluirse en la base imponible de dicha entrega”. En suma, la fijación de la contraprestación no monetaria ha de comprender el total de gastos derivados de prestaciones accesorias a la principal a cambio de la cual la contraprestación es no dineraria.

Así, para la DGT en respuesta a consulta de 16 de octubre de 2008, la base imponible deberá ser el coste en que se incurre para realizar la entrega de bienes o prestación de servicios. Ahora bien: normalmente ese coste puede haberse soportado mucho tiempo atrás y pueden haberse producido desfases o variaciones. Por eso, el Centro Directivo entiende que es más adecuado al coste de reposición del bien o servicio entregado o prestado pudiera ser la magnitud de referencia, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo que hace la operación habrá de reponer las existencias de las que se priva.

En ese sentido, hay que tener en cuenta el texto de la Directiva 2006/112/CE, en sus artículos 72, apartado 1), 74 y 76, según la cual, a falta del precio de compra, la base imponible se fijará atendiendo al precio de coste, “evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen”. Por tanto, para el Centro Directivo resulta procedente en los supuestos de entregas de bienes adqui-

ridos a terceros, identificar la cantidad que subjetivamente está dispuesto a desembolsar quien realiza la operación con contraprestación no monetaria con el precio de coste que dicho bien tuvo para el empresario que efectúa la misma. Dicho precio de coste deberá evaluarse en el momento de devengo, sin perjuicio de que cuando lo que se produzca sea un pago a cuenta, dicha evaluación se lleve a cabo de forma provisional. Por consiguiente y considerando que el devengo en la entrega del solar tiene lugar en el momento de la transmisión de su poder de disposición, debe concluirse que la base imponible de la misma estará constituida por el coste de dicho solar evaluado en ese momento, que es cuando deben tomarse en consideración las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria.

Sin embargo, la evaluación del coste del solar al momento del devengo supondrá una vulneración de la jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea si supone acudir al valor de mercado del solar en la fecha de su puesta a disposición, ya que, como señalan MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, ello equivaldría a “mantener la situación precedente acudiendo a una magnitud objetiva”<sup>40</sup>. Y aunque la respuesta a consulta de 7 de julio de 2008 (núm. V1413-08) plantea, sin resolverla, la cuestión de la posible depreciación o apreciación que el bien a entregar puede sufrir en el tiempo transcurrido desde su adquisición hasta su entrega, lo cierto es que la jurisprudencia del Tribunal europeo, al afirmar que hay que tener en cuenta el coste, impide tomar en cuenta una magnitud diferente, revalorizada o depreciada. Las exigencias del Derecho Comunitario sólo permiten que esta variación en el valor se refleje a través de la aplicación de coeficientes de actualización, calculados en función del IPC, sobre el precio de adquisición del solar.

A partir de todas estas consideraciones la DGT opta por una revisión de su doctrina anterior a luz del carácter subjetivo de la base imponible, para afirmar que la primera operación relevante es la entrega del solar como forma de pago de la contraprestación. Esta entrega, caso de estar sujeta y no exenta del Impuesto, debe evaluarse conforme al coste de dicho solar en el momento de su entrega.

A la par, la referida entrega del solar constituye un pago a cuenta de acuerdo con el precitado artículo 75. *dos* de la Ley 37/1992 (y su concordante art. 65 de la Directiva 2006/112/CE), que debe interpretarse como una mera exigibilidad a cuenta del Impuesto que gravará la entrega futura de la edificación.

Atendiendo a lo dispuesto por el artículo 79, *uno*, de la Ley 37/1992, y considerando en todo caso el criterio del Tribunal de Justicia, en la medida en que dicho pago a cuenta debe subordinarse a la operación a la que se refiere, esto es, a la entrega futura de la edificación, la base imponible del mismo estaría constituida por la cantidad que quien lo recibe (promotor inmobiliario) estaría dispuesto a desembolsar por el mismo y que, en última instancia ello, con exclusión del margen comercial.

En cualquier caso, dicho coste no es conocido con exactitud hasta el momento en que la edificación está terminada. Lo que supone ratificar la idea de que la valoración al momento de la entrega del bien es puramente provisional y que el coste a computar para valorar el pago a cuenta ha de ser el que se estime tendrá la construcción una vez ésta haya sido terminada. Por ello cuando se recibe el solar se realiza una estimación provisional de la base imponible de la entrega futura de la edificación al efecto de calcular el pago a cuenta (art. 80. *seis* de la Ley 37/1992).

Y finalizadas las obras, el promotor conoce con exactitud el coste de la edificación, por lo que debe cuantificar definitivamente el Impuesto rectificando al alza o a la baja la cuantificación provisional que, por mandato del artículo 75. *dos* de la Ley 37/1992, hubo de realizar cuando recibió el solar. De esta manera, y a pesar de que la base imponible deja de basarse en el valor de mercado para fundarse en el coste que tienen los bienes entregados, se consagra la técnica de la rectificación o recálculo de la base en el momento de la entrega de las obras. De tal forma que se entiende que el *recálculo* de la base a la finalización de las obras es el único planteamiento que, asegura la virtualidad de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ya que permite calcular el impuesto devengado en el coste de la edificación construida dando cumplimiento a la regla de cálculo de la base imponible en operaciones con contraprestación no monetaria, afirmándose que si no realizara dicha rectificación, la base imponible no coincidiría con el coste de producción de la edificación, por lo que habría una contravención de las sentencias de Tribunal dictadas sobre este particular.

<sup>40</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Las permutas de solar por construcción futura: problemas en el ámbito tributario”, *Revista de Urbanismo y Edificación Aranzadi*, núm. 19, 2009, pág. 22.



Y se consolida un *modus operandi* que genera una situación de pendencia, productora de una gran incertidumbre en torno al coste fiscal final de la operación. Que, además, en una situación económica que, hasta 2007, se caracterizó por un constante incremento de los valores inmobiliarios, suponía un gran impacto fiscal para el sector.

## VIII. CUESTIONAMIENTO DE LA RECTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Precisamente, la técnica de la rectificación de la base imponible ha sido uno de los aspectos más criticados del régimen tributario en el IVA de la operación de intercambio de solar por edificación futura.

En tal cuestionamiento ha tenido una influencia decisiva, en primer lugar, el Dictamen motivado de 2 de abril de 2008, a través del cual la Comisión Europea solicitó formalmente al Reino de España que modificara esta práctica administrativa<sup>41</sup>. El razonamiento de la Comisión Europea hace referencia a que “el recurso a medios de pago distintos (metálico o especie) a la hora de adquirir un producto no puede generar obligaciones diferentes a efectos de IVA”.

Para la Comisión cuando una contraprestación se pacta en dinero o cuando a cambio del mismo bien o servicio se prevé que se entregue un bien, el producto entregado es idéntico en ambos supuestos y sólo el medio de pago difiere. Y el recurso a medios de pago distintos a la hora de adquirir un producto no puede generar obligaciones diferentes a efectos de IVA. La Comisión viene a reafirmar que lo relevante en el IVA es que se produzca una entrega de bienes en los términos de la normativa del impuesto, no teniendo trascendencia que esa entrega opere como contraprestación de otra entrega de bienes.

Y como esta circunstancia es irrelevante, la Comisión formula unos términos de comparación discutibles para afirmar que cuando la contraprestación se abona en dinero, las eventuales fluctuaciones desde la compra hasta la entrega de la edificación no tienen efecto alguno respecto de la base imponible del Impuesto, por lo que el hecho de abonar la contraprestación en especie no debe dar lugar a un resultado diferente. De esta manera no sólo se desconoce que en los supuestos de contraprestación dineraria sí pueden existir ajustes en el precio sino que se deja de lado la traducción económica del desfase entre el valor del solar en el momento de su entrega y el momento en que ese solar se integra en la construcción. Traducción económica que, sin duda alguna, forma parte de la contraprestación.

En esta misma línea se ha pronunciado la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS). Así, en sentencia de 18 de marzo de 2009<sup>42</sup> el Alto Tribunal sostiene que el devengo se produce con la firma de la escritura pública y debe estarse para la fijación de la base imponible de la operación al valor del mercado de la misma en aquel momento. Y en la posterior sentencia de 29 de abril de 2009<sup>43</sup>, señala que en el momento del devengo, que coincide con el momento de formalización de la escritura pública de permuta, estaban perfectamente determinadas las contraprestaciones de ambas partes, lo que le lleva a afirmar que en el momento del devengo se perfeccionó el contrato y se produjo la entrega de los bienes que se intercambiaban en la permuta.

Para el Alto Tribunal, sólo hay un momento temporal que debe tomarse como referencia para el cálculo de la base imponible. Este momento es la fecha en la que se concluye la permuta, por ser dicha fecha aquella en que se ha producido la operación y el intercambio de derechos por las partes. En consecuencia, resulta indiferente que uno de tales derechos no se haya materializado en bienes físicos concretos, pues lo cierto es que los citados derechos tienen en la fecha de devengo un valor de mercado sin necesidad de esperar al momento en que los bienes subyacentes se construyan y adjudiquen.

---

<sup>41</sup> Número de referencia de la Comisión 2006/4730. Véase al respecto, FALCÓN Y TELLA, R.: “De nuevo sobre la base imponible en las permutas inmobiliarias. Dictamen motivado de la Comisión”, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2008, pág. 3. También, IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “Problemática fiscal de las operaciones de permuta a la luz del Derecho Comunitario”, *Gaceta Jurídica de la Comunidad Europea*, núm. 7, 2009, pág. 32.

<sup>42</sup> RJ 2009\1742. Sobre el tema véase PÉREZ POMBO, E. V.: “Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las permutas inmobiliarias”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2010, pág. 7.

<sup>43</sup> RJ 2009\4105. En la misma, el Tribunal Supremo señala que “no debe confundirse el valor de mercado de los bienes que se intercambian en la operación de permuta, que debe referirse al momento de la operación, con el valor de mercado de tales bienes o derechos en un momento posterior, (...), sin que ello afecte a la base imponible del impuesto”.

Todo ello llevó al Centro Directivo a modificar su postura. Así lo hizo la DGT en la consulta vinculante v2028-09 de fecha 16 de septiembre de 2009, confirmando este nuevo criterio en la respuesta a Consulta número, V1217-10, de 1 de junio de 2010, titulada gráficamente “incorporación de la doctrina del Tribunal Supremo al tratamiento tributario de una permuta de terreno a cambio de una edificación futura”. En esta nueva línea doctrinal, el Centro Directivo, después de recuperar la tesis del valor de mercado (en contra del criterio del coste que había afirmado hasta el momento<sup>44</sup>) afirma que el recálculo de la base imponible debe ser cuestionado, ya que “procede alinear la doctrina de este Centro directivo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y con el criterio de la Comisión, las medidas adoptadas por la Comisión Europea contra nuestro país, con fecha 3 de abril de 2008”. Así, reiterando que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75. *dos* de la Ley 37/1992, la entrega del terreno constituye un pago a cuenta en especie de la entrega de la edificación futura, afirma que la base imponible de este pago a cuenta coincidirá con la de la entrega de la edificación futura, “no debiendo esta última ser objeto de recálculo alguno cualquiera que sea la variación, al alza o a la baja, que experimente el valor de dicha edificación durante el tiempo que transcurra desde que se concluya la permuta, fecha que se tomará como referencia para la aplicación del artículo 79. *uno*, hasta que se entregue efectivamente la edificación una vez haya finalizado su construcción”.

La consecuencia es que desde este instante, la práctica administrativa excluye la exigencia de que se rectifique la base imponible fijada en su momento. Las consecuencias prácticas de esta nueva doctrina no son nada favorables para los operadores económicos. Como recuerda GÓMEZ TABOADA, “siendo así que, precisamente ahora, con un mercado inmobiliario en recesión —en el que sería dable contemplar correcciones a la baja— es cuando ya no cabe regularización alguna que minore el IVA devengado con motivo de estas operaciones”<sup>45</sup>.

## IX. CONCLUSIONES. UN RÉGIMEN JURÍDICO CARACTERIZADO POR UN CONSTANTE CAMBIO DE CRITERIO ADMINISTRATIVO

Como hemos podido apreciar, los cambios constantes de postura respecto, sobre todo, a la determinación de la base en este tipo de operaciones y a la procedencia de la rectificación de la misma a la finalización de las obras (llegando incluso la propia DGT a reconocer que algunos de los posicionamientos adoptados en este tiempo nunca debieron haberse aceptado, como la fijación de la base en el coste de reposición) ha generado una gran inseguridad. La misma sólo se ha visto paliada en la actualidad por la menor incidencia de un contrato al que ya no se acude con tanta asiduidad como consecuencia del parón inmobiliario.

Lo cierto es que la eliminación del requisito del recálculo de la base imponible parece adecuado en el marco de un contrato, donde, en la mayoría de los casos, los términos de la contraprestación son perfectamente identificables cuando el mismo se concierta, y donde la propia existencia de un pago anticipado debe ser puesta en tela de juicio, ya que quien entrega el solar recibe a cambio el compromiso del promotor de construir unos inmuebles para su entrega, aplazándose dicha contraprestación al momento de tal entrega. Va a resultar, además, plausible en términos de certeza de la carga fiscal de la operación, sobre todo para en escenarios de un mercado inmobiliario al alza, pues excluye la eventual repercusión de un IVA adicional por el constructor, favoreciendo a quienes adquieren una vivienda cediendo el solar y son particulares que operan como consumidores finales, sin poder deducir el IVA soportado.

<sup>44</sup> En esta respuesta a Consulta de 1 de junio de 2010, afirma el Centro Directivo que “la base imponible de dicho pago a cuenta estará constituida, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 79. *uno* de la Ley 37/1992, por la contraprestación que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes”. Véase PÉREZ POMBO, E. V.: “Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las permutas inmobiliarias”, *op. cit.*, pág. 9.

<sup>45</sup> GÓMEZ TABOADA, F. J.: “El IVA en las permutas inmobiliarias: ¿punto final?”, *El Notario del Siglo XXI*, núm. 33, septiembre-octubre, 2010. Por su parte GÓMEZ, M. J., señala que “el actual criterio de la DGT, por tanto, resulta positivo al crear certidumbre a los agentes económicos pero también puede resultar negativo dependiendo de las coyunturas económicas en las que nos encontremos”, añadiendo que el mismo va a impedir que las partes de la operación puedan beneficiarse de la posible bajada de precios que puedan producirse con posterioridad a la formalización de la permuta inmobiliaria; “Las permutas inmobiliarias y el IVA”, *Reseña Fiscal*, GÓMEZ ACEBO y POMBO, mayo 2010, pág. 4.

Además, este contrato y su régimen fiscal en el IVA nos deben servir para reflexionar sobre la conveniencia de mantener la irrelevancia en este impuesto de las calificaciones jurídico-civiles. Solo un argumento milita a favor de esta teoría y es el intentar evitar una aplicación no uniforme del impuesto, situación que se produciría si la eficacia del IVA dependiera de las singulares calificaciones civiles de los ordenamientos de los distintos Estados. No obstante, en el IVA, como en los demás tributos, su presupuesto de hecho es una mera circunstancia fáctica, que sólo si se realiza en el mundo de los hechos genera la obligación de pago del tributo. Cuando ese presupuesto es un negocio privado o sus consecuencias jurídicas o económicas, las mismas tendrán lugar en la medida en que se produzcan en el plano civil. Si civilmente un negocio no se ha realizado, el hecho gravable no existe, y el impuesto estará gravando una riqueza que no se ha producido. De manera que si la entrega de suelo por obra futura no es permuta no hay derecho real y no se adquiere la propiedad. Y esto, que resulta claro en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, no debería ser ajeno al IVA. Esta evidencia merecería una reflexión en la esfera comunitaria.

Como hemos anticipado, para salvar los inconvenientes de una tributación errática en el IVA, se han venido buscando alternativas de opción fiscal lícita al puro intercambio de solar por edificación futura. 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, lo que excluiría, como se dijo, la existencia de un pago anticipado<sup>46</sup>. Esta operación sólo podría dar lugar a una simulación o, en su caso, a la aplicación de la cláusula de conflicto del artículo 15 de la Ley General Tributaria, si se detectan en el negocio rasgos abusivos que permitan apreciar que el negocio es “artificial o impropio”: por ejemplo, como dice RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, si existiese una desproporción evidente y manifiesta entre el valor de los pisos o locales y el metálico, de manera que pueda calificarse que la inclusión de la opción es ficticia<sup>47</sup>.

---

<sup>46</sup> Sin embargo no conviene olvidar que el derecho de opción constituye una operación que se califica, según doctrina reiterada de esta Dirección General, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido como una prestación de servicios. El impuesto se devenga en el momento en que se concede la opción de compra. Esto quiere decir que el sujeto pasivo, es decir, la promotora, deberá efectuar la repercusión correspondiente a la concesión del derecho de opción de compra cuando dicha prestación se realice. Del texto de la consulta se deduce que tal momento resulta ser el otorgamiento de la escritura pública referido en la misma (respuesta a consulta de la DGT de 16 de octubre de 2008).

<sup>47</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “STJCE 21.2.2006. BUPA *Hospitals Ltd* y *Goldsborough of Customs&Excise*, As. C-419/02. Sexta Directiva IVA. Artículo 10, apartado 2-Exigibilidad del IVA-Pago de anticipos-Pagos anticipados por entregas futuras de productos farmacéuticos y prótesis”.



**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Régímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autoras:* M.ª Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.ª Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.<sup>a</sup> José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.ª del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.



- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijis, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autoras:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.

- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.
- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos  
*Autores:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.  
*Autora:* María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.

- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.  
*Autor:* Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.  
*Autores:* Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las "economías de opción" en un contexto globalizado.  
*Autor:* José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.  
*Autor:* José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.  
*Autor:* José Manuel Almuñá Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autoras:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.  
*Autores:* Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiquera Pérez.
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.  
*Autores:* Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

## 2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.  
*Autor:* Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.  
*Autor:* Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.  
*Autor:* José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.  
*Autor:* Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.  
*Autores:* Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.  
*Autor:* Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.  
*Autor:* Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?  
*Autora:* Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.  
*Autores:* Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.

- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.  
*Autora:* Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.  
*Autores:* Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.
- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los *REIT*.  
*Autora:* Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.  
*Autora:* Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.  
*Autor:* Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>.  
*Autores:* Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.  
*Autora:* María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.  
*Autora:* Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.  
*Autores:* Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

## 2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.<sup>a</sup>).  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.  
*Autor:* Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.  
*Autores:* Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.  
*Autora:* Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.  
*Autor:* Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.  
*Autores:* Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.  
*Autor:* Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.  
*Autor:* José Manuel Almudí Cid.

- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.
- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?  
*Autores:* Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.  
*Autor:* J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.  
*Autora:* Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).  
*Autor:* J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.  
*Autor:* Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.  
*Autora:* Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.  
*Autora:* Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.  
*Autores:* Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.  
*Autores:* Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

## 2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.*  
*Autor:* Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.  
*Autor:* Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.  
*Autor:* Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.  
*Autor:* Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.

- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o ex-pareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.  
*Autora:* María Naredo Molero.
- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.  
*Autores:* Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.  
*Autor:* Vicente Enciso de Yzaguirre.
- 13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.  
*Autor:* Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).
- 14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.  
*Autores:* Alfredo Iglesias Suárez, M.<sup>a</sup> Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.
- 18/09 La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española.  
*Autor:* Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez.
- 19/09 Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido.  
*Autoras:* Mónica Arribas León y Montserrat Hermosín Álvarez.
- 20/09 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios.  
*Autor:* Jesús Félix García de Pablos.
- 21/09 El cierre del sistema: la articulación de la Hacienda Local en el sistema de financiación territorial.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Consuelo Fuster Asencio.
- 22/09 El peaje en sombra y el IBI: ¿gratuidad del servicio?  
*Autor:* Álvaro Jesús del Blanco García.
- 23/09 Impacto de género de las políticas públicas.  
*Autora:* María Pazos Morán.
- 24/09 La fiscalidad de las *Noprofit organizations* en Estados Unidos: el disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales.  
*Autora:* Marta Montero Simó.
- 25/09 El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la Directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).  
*Autora:* Mercedes Núñez Grañón.
- 26/09 La coordinación de los Convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro.  
*Autor:* Francisco J. Magraner Moreno.
- 27/09 Análisis económico-tributario sobre la discapacidad en el IRPF. Períodos impositivos 2002, 2003 y 2004.  
*Autores:* Juan Jesús Martos y Antonio M. Espín Martín.
- 28/09 La muestra de declarantes de IRPF en 2006: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López y María del Carmen González Queija.
- 29/09 Urbanismo y medio ambiente: novedades jurisprudenciales.  
*Autor:* Rafael Fernández Valverde.
- 30/09 VI Jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario JAIME GARCÍA AÑOVEROS. La calidad jurídica de la producción normativa en España.  
*Coordinación:* Lilo Piña Garrido.

## 2010

- 1/10 Las cuotas de emisiones de CO<sub>2</sub> individuales y comercializables.  
*Autor:* Jordi Ortega.
- 2/10 La "década maravillosa" y la recesión global de 2007-2009.  
*Autor:* Álvaro Espina.
- 3/10 Administraciones Tributarias ante la crisis sistemática: algunas intervenciones en América Latina y España.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 4/10 Fiscalidad de la Energía.  
*Autor:* Álvaro del Blanco García.
- 5/10 La supresión de las bonificaciones a las tasas de utilización especial de las instalaciones portuarias en los puertos insulares y de Ceuta y Melilla en el Proyecto de Ley de modificación de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios en los puertos de interés general.  
*Autora:* Adriana Fabiola Martín Cáceres.
- 6/10 Fiscalidad, innovación y medio ambiente. El caso español.  
*Autor:* Ignasi Puig Ventosa.

- 7/10 La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta.  
*Autor:* Isaac Ibáñez García.
- 8/10 La propuesta de reforma estructural del mercado de vivienda de *FEDEA*: una evaluación.  
*Autor:* Miguel Ángel López García.
- 9/10 A brief history of income tax.  
*Autores:* Alberto Barreix y Jerónimo Roca.
- 10/10 La política redistributiva de las prestaciones de la dependencia: análisis del impacto del copago en las rentas de los usuarios.  
*Autora:* Julia Montserrat Codorniu,
- 11/10 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2009.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/10 Evaluación del impacto de las políticas públicas sobre el proceso de convergencia europeo.  
*Autoras:* Sonia de Lucas Santos, Inmaculada Álvarez Ayuso y M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez.
- 13/10 Impuesto sobre Sociedades: la investigación económica y los criterios para su reforma en España.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.
- 14/10 Desde la contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> José Portillo Navarro.
- 15/10 Primera aproximación a los incentivos fiscales para la protección de las especies protegidas. El caso del Águila Imperial.  
*Autor:* Juan Miguel Martínez Lozano.
- 16/10 Procedimiento inspector: conclusiones del I seminario del foro García Añoveros.  
*Autor:* Alfonso Sanz Clavijo.
- 17/10 Análisis de las medidas fiscales para el fomento del alquiler en derecho comparado.  
*Autores:* Francisco David Adame Martínez y Miguel Ángel Adame Martínez.
- 18/10 Algunas cuestiones controvertidas sobre la jurisdicción contable.  
*Autora:* Rosa M. Galán Sánchez.
- 19/10 Convenio de doble imposición internacional. Análisis del caso español  
*Autores:* Javier Galán Ruiz y José A. Rodríguez Ondarza.
- 20/10

## 2011

- 1/11 La muestra de declarantes de IRPF en 2007: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López y María del Carmen González Queija.
- 2/11 Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma.  
*Autora:* María Pilar Alguacil Marí.
- 3/11 Spanish Municipal Parking fees: the case of Madrid.  
*Autora:* María Amparo Grau Ruiz.
- 4/11 Permuta de solar por edificación en el IVA: la situación actual.  
*Autor:* César García Novoa.