

El cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria en el IVA: alguna supuestos problemáticos en el ordenamiento tributario español

Marta González Aparicio*

Submitted: 10 de enero de 2020 – Accepted: 10 de marzo de 2020 – Published: 21 de julio de 2020

The computation of the limitation period in the right to determine the tax debt of VAT: some problematic assumptions in the Spanish Tax Law

The configuration of the tax prescription as an extinguishing mechanism of the tax debt, as provided in articles 66 and following of the General Tax Law, causes many situations in which the different legal operators disagree on the application of this extinction institute. A specific tax in which this difficulty is appreciated is the value-added tax, particularly in two situations. On the one hand, the incidence over the computation of the prescription period of periodic settlements and the annual summary statement. On the other hand, the accrual of VAT in land swap operations by building.


La configuración de la prescripción como mecanismo extintivo de la deuda tributaria con carácter general, tal y como se prevé en los artículos 66 y siguientes de la Ley General Tributaria, origina numerosas situaciones particulares en las que los distintos operadores jurídicos discrepan en cuanto a la aplicación de este instituto extintivo. Un caso específico en el que se aprecia esta dificultad es el del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que destacan dos situaciones concretas en las que la aplicación del plazo de prescripción presenta algunos problemas: por un lado la incidencia de las liquidaciones periódicas y de la declaración resumen anual en el cómputo del plazo de prescripción y, por otro, el devengo del IVA en las operaciones de permuta de suelo por edificación.

Keywords: Prescripción; IVA; dies a quo; interrupción; declaración; resumen anual; permuta; Prescription; VAT; interruption; annual summary statement; swap.

SUMARIO: 1. Introducción 2. Régimen jurídico de la prescripción en la Ley General Tributaria: aspectos esenciales 3. Algunos supuestos problemáticos en el cómputo del plazo de prescripción en el IVA 4. Conclusiones

1. Introducción

En palabras de CASTÁN,¹ “*el tiempo, que todo lo muda, no podía dejar de afectar al nacimiento y a la pérdida de los derechos. Y, en efecto, su influencia es tan grande como variada*”. La relación jurídica se desarrolla en un determinado lapso temporal, que viene definido por su nacimiento y extinción. Uno de los mecanismos extintivos de la relación jurídica en el que, particularmente, el

* Universidad de León (Spain); ✉ mgonza@unileon.es;  <http://orcid.org/0000-0001-7080-5697>

1. CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Tomo I, Volumen Segundo, 14ª ed., Reus, Madrid, 1984, pág. 959–960.

tiempo desempeña un papel fundamental es la prescripción, que ha sido adoptada por las distintas ramas de nuestro ordenamiento jurídico.

La prescripción tributaria es una institución compleja y típicamente problemática, especialmente en cuanto a su configuración y aplicación empírica. Esta complejidad se deriva de la multitud de figuras tributarias y, con ello, de supuestos particulares diversos, que se rigen por las normas generales sobre prescripción establecidas en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria² (en adelante, LGT).

Un caso específico en el que se aprecia esta dificultad es el del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), en el cual se expondrán dos situaciones concretas en las que la aplicación del plazo de prescripción presenta algunos problemas: por un lado la incidencia de las liquidaciones periódicas y de la declaración resumen anual en el cómputo del plazo de prescripción y, por otro, el devengo del IVA en las operaciones de permuta de suelo por edificación.

2. La regulación del *dies a quo* del derecho a determinar la deuda tributaria en la Ley General Tributaria: aspectos esenciales

La prescripción extintiva (en adelante, la prescripción), con carácter general, es un mecanismo de extinción de los derechos y las acciones, que requiere para su consolidación la confluencia de dos requisitos: el transcurso de un determinado plazo de tiempo fijado por la ley y la inactividad de las partes intervinientes en la relación jurídica durante tal plazo.³

En el Derecho Español la prescripción ha sido adoptada por las distintas ramas del ordenamiento jurídico. Tratándose de una institución típicamente iusprivatista,⁴ este proceso de adopción ha supuesto la adaptación o modificación de los elementos que definen este instituto extintivo en el Derecho Privado, a fin de acomodar la figura a los caracteres propios de cada uno de los órdenes jurídicos. Esta adaptación ha supuesto que, aun manteniendo su efecto extintivo esencial, la prescripción adopte unas particularidades propias en cada ámbito jurídico.⁵

En el ámbito tributario, la prescripción se recoge en el artículo 59 de la LGT como una de las formas a través de la que la obligación tributaria se extingue, junto al pago, la compensación y la condonación.⁶ Del establecimiento de su régimen jurídico se ocupan los artículos 66 y siguientes de

2. BOE, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

3. Sendos requintos de la prescripción extintiva también son puestos de manifiesto por la doctrina cuando alude a esta institución. Así CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ definen la prescripción del siguiente modo “*la prescripción es una figura extintiva de las obligaciones y, por lo que aquí interesa, de la obligación tributaria. El transcurso de un periodo de tiempo determinado y la falta de actividad de la administrativa del acreedor producen ese efecto extintivo*”. Vid. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General. II. Derecho Presupuestario*, 20ª ed., Thomson Reuters, Madrid, 2019, pág. 189. FALCÓN Y TELLA, en el mismo sentido, señala que la prescripción “*consiste en el ejercicio tardío de un derecho -es decir, el ejercicio del derecho cuando ha existido un continuado silencio de la relación jurídica- y funciona mediante la atribución al sujeto pasivo o a un tercer interesado de la facultad para detener, enervar o repeler dicho ejercicio tardío, o, -en el Derecho Público- mediante la imposición al acreedor de una obligación de abstenerse de ejercitar las facultades y acciones tendentes a la tutela de su crédito*” Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, 1ª ed., La Ley, Madrid, 1992, pág. 67.

4. La prescripción, como institución propia del Derecho Civil, aparece regulada en los artículos 1.930 y siguientes del Código Civil <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763&p=20180804&tn=2>.

5. Señala FERREIRO LAPATZA que, aun presentando algunas peculiaridades “*la prescripción en la obligación tributaria responde al mismo fundamento y sirve al mismo principio (el de seguridad en las relaciones jurídicas) que la prescripción en general y sus esquemas normativos fundamentales son igualmente los mismos que se aplican a las obligaciones en general (como es lógico, los contenidos en el artículo 1.930 y siguientes del Código Civil)*”. Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Instituciones de Derecho financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 314.

6. La acogida de la prescripción como mecanismo extintivo en el Derecho tributario ha conllevado la alteración de alguno de sus caracteres en el orden civil. Fundamentalmente, en el orden civil la prescripción debe ser alegada por las partes para ser apreciada, mientras que en el Derecho Tributario la prescripción se aplica de oficio. Aunque estas

la LGT, que, en esencia, establecen el plazo general de prescripción, los derechos susceptibles de prescribir, las reglas para la determinación del *dies a quo* en el cómputo del plazo, las causas interruptivas del plazo y los efectos de la prescripción. Realizaremos un breve apunte del contenido de estos preceptos a los efectos de introducir la problemática que se expondrá en el epígrafe siguiente.

En cuanto al plazo y los derechos susceptibles de prescribir, el artículo 66 de la LGT establece que el plazo general de prescripción es de cuatro años.⁷ La prescripción afecta a distintos derechos, tanto de la Administración como del obligado tributario. Por lo que aquí interesa, citaremos únicamente el primero de los derechos susceptibles de prescribir de la Administración que recoge el artículo 66: el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Este derecho se refiere a la potestad administrativa para cuantificar lo devengado por la realización del hecho imponible y determinar la deuda tributaria,⁸ no únicamente la obligación tributaria principal, pues, como es sabido, el concepto de deuda tributaria que ofrece el artículo 58 de la LGT incluye otros conceptos.

En relación al inicio del cómputo del plazo de prescripción, el artículo 67. 1 de la LGT, señala que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria comenzará a contarse “desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (...)”. Así, la LGT mantiene el criterio de la *actio nata* en la determinación del *dies a quo* para aquellos tributos en los que la Ley prevé un plazo de liquidación o autoliquidación, tal y como ya había hecho su predecesora, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, tras la modificación efectuada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.⁹ El Tribunal Supremo ha valorado positivamente el mantenimiento de este criterio, señalando en este sentido que “a partir de ese momento es cuando la Administración tributaria está en disposición de conocer los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (...) y, por consiguiente, de practicar la liquidación”.¹⁰

La referencia expresa del artículo 67 a la finalización del plazo, elimina cualquier posible planteamiento tendente a situar el *dies a quo* en el momento en que el sujeto pasivo presente la autoliquidación del impuesto, en aquellos casos en los que éste dispone de un margen temporal en el cual efectuar tal presentación. Obviamente el legislador ha optado por la posibilidad más efectiva en la práctica, al menos en cuanto al inicio del cómputo, fijando un plazo homogéneo para todos los

modificaciones, unidas al propio objeto de la prescripción tributaria y los derechos, acciones o potestades sobre los que recaía, sostuvieron durante largo tiempo el debate en relación a si el plazo regulado en la LGT era de prescripción o de caducidad, en la actualidad se considera un debate superado, aceptándose generalmente que el plazo establecido en la LGT es de prescripción, aunque goce de unos caracteres particulares derivados de la adaptación de la institución. De ahí, que algunos autores, como GÉNOVA GALVÁN, ESCRIBANO, PÉREZ ROYO o BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, hayan sostenido que la prescripción tributaria es una institución que presenta un carácter híbrido, a medio camino entre la prescripción y la caducidad propias del ámbito civil. Vid. GÉNOVA GALVÁN, A.: *La prescripción tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 57, 1988, pág. 36; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos*, Crónica Tributaria, núm. 19, 1976, pág. 186; PÉREZ ROYO, F.: *Sobre la prescripción en Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma*, Crónica Tributaria, núm. 19, 1976, pág. 205; BAYONA DE PEROGORDO, J.J., SOLER ROCH, M. T.: *Derecho financiero*, Compás, Alicante, 1987, pág. 121.

7. Este, como se indica, es el plazo general establecido en el artículo 66 de la LGT. No obstante, es preciso indicar que, tras la modificación de la LGT efectuada en el año 2015 por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 227, de 22 de septiembre de 2015), la LGT establece un “nuevo” derecho en sede de prescripción, el “derecho a comprobar e investigar”, el cual recoge en el artículo 66 bis. El legislador, otorga a este derecho carácter imprescriptible, como regla general. No siendo el estudio de esta nueva situación el objeto de este trabajo no procede mayor mención, únicamente una que, por su obviedad, no escapará al lector: la evidente quiebra del principio de seguridad jurídica que supone esta situación.
8. Sánchez Ramírez, C.: *La prescripción en el Derecho tributario*, Gaceta fiscal, núm. 90, 1991, pág. 149.
9. Previamente, la LGT de 1963 acogía el criterio del devengo en la determinación del *dies a quo*.
10. Así lo indica el Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de mayo de 2015 (STS 2422/2015) (Ponente Huelín Martínez de Velasco).

contribuyentes del tributo de que se trate y evitando la existencia de un plazo particular para cada contribuyente en el mismo impuesto y ejercicio, al menos de inicio.¹¹

En relación a la interrupción del derecho a determinar la deuda tributaria, al que nos venimos refiriendo, señala el artículo 68 .1 a) de la LGT, que el plazo de prescripción se interrumpirá:

”a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.”

De la lectura de las causas interruptivas de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria la primera conclusión que se extrae es su amplitud.¹² Ello ha dado lugar a una casuística jurisprudencial muy amplia, en la que se examina la adecuación de las distintas actuaciones desarrolladas por la Administración o por los obligados tributarios a los postulados del referido artículo. Por ello, en relación a tales causas interruptivas únicamente realizaremos dos breves apuntes. El primero de ellos, respecto a sus efectos, pues el apartado 6 del artículo 68 de la LGT es claro al establecer que el efecto de la interrupción será la reiniciación del cómputo del plazo de prescripción, en su integridad.¹³ La segunda cuestión destacable, por lo que a continuación se expondrá, es el criterio del Tribunal Supremo en cuanto a la interpretación de las causas de interrupción de la prescripción, con carácter general. Es doctrina reiterada del Tribunal Supremo que la interrupción de la prescripción debe interpretarse con carácter restrictivo *“por la inseguridad e incertidumbre que llevaría consigo la exigencia y virtualidad del derecho mismo”*.¹⁴ Aunque este desarrollo se ha efectuado fundamentalmente en referencia a la prescripción regulada en los artículos 1.930 y siguientes del Código Civil, entendemos que es plenamente aplicable a la prescripción tributaria, en tanto esta aplicación restrictiva se fundamenta en el principio de seguridad jurídica.

Finalmente, por lo que se refiere a los efectos de la prescripción ganada, el artículo 69.3 de la LGT es claro al respecto, pues indica que *“la prescripción ganada extingue la deuda tributaria”*, desplegando, con toda lógica, su efecto extintivo también en el ámbito tributario. Sin embargo, el apartado 2 del referido precepto incluye una particularidad en relación a la aplicación de la prescripción, pues prevé su aplicación *“de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin*

11. Cosa distinta es que, posteriormente, las eventuales interrupciones del plazo provoquen que éste efectivamente, posea un carácter más “particular”.

12. Tal y como indica VEGA HERRERO en referencia a este particular *“se trata de actos de índole muy diversa y heterogéneos desde el punto de vista de quién los realiza”*. Vega Herrero, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, 1º ed., Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 66.

13. Este reinicio del cómputo diferencia los supuestos de interrupción de los de suspensión, en los que el cómputo se reanuda, pero considerando el plazo transcurrido hasta que se produjo la causa de interrupción. La LGT no recoge en su articulado supuestos de suspensión del plazo de prescripción, únicamente establece supuestos en los que la interrupción no es instantánea –que es la regla general–, sino que se mantiene y prolonga en el tiempo hasta que se resuelve la circunstancia que dio lugar a la interrupción (Vgr. recursos y reclamaciones en vía contencioso administrativa).

14. En torno a la aplicación restrictiva de las causas de interrupción se ha pronunciado el Tribunal Supremo entre otras, en Sentencias de 22 de marzo de 1991 (STS 1766/1991) (Ponente Moreno Moreno), 14 de febrero de 2008 (STS 2941/2008) (Ponente Seijas Quintana) y 22 de octubre de 2009 (STS 6742/2009) (Ponente Xiol Rios).

necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario". Esta aplicación de oficio representa un elemento diferenciador respecto a la prescripción civil, y es un claro ejemplo de cómo esta figura extintiva se adapta a las particularidades propias del ámbito jurídico público a través de la modificación de alguno de sus caracteres definitorios, sin perder, por ello, su fundamento esencial.

3. Algunos supuestos problemáticos en el cómputo del plazo de prescripción

3.1. Liquidaciones periódicas y declaraciones informativas: incidencia en el inicio del cómputo del plazo de prescripción

El IVA, regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁵ (en adelante, LIVA), es un tributo peculiar en cuanto a su configuración temporal. Se trata de un tributo instantáneo de liquidación periódica, de modo que el devengo se produce cada vez que se realiza una operación constitutiva del hecho imponible, pero todos los hechos imponibles correspondientes a un periodo se liquidan conjuntamente al final del mismo. De esta forma, conforme al artículo 67.1 párrafo primero de la LGT, el final del periodo en que la Ley establece que se debe realizar esta liquidación va a determinar el inicio del plazo de prescripción.

En este sentido, el Reglamento del IVA,¹⁶ en su artículo 71, establece la obligación para los sujetos pasivos del impuesto de presentar una autoliquidación trimestral o mensual del impuesto. En cuanto al plazo para efectuar y presentar la autoliquidación, si el sistema aplicado es el trimestral, los artículos 41 y 71.4 del Reglamento del IVA establecen que las correspondientes a los tres primeros trimestres del año deberán presentarse los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre, mientras que la declaración del último trimestre deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero del año posterior. En el caso de las declaraciones mensuales, éstas se deberán presentar en los veinte primeros días naturales del mes siguiente al liquidado, salvo el mes de diciembre, cuya declaración se podrá presentar en los treinta días naturales del mes de enero del año posterior. Con ello, tanto en el caso de las liquidaciones trimestrales, como en el de las liquidaciones mensuales, el inicio del plazo de prescripción se situará el día 21 del mes de que se trate.

Esta no es una cuestión debatida, la duda surge por la existencia de otras obligaciones para el sujeto pasivo, de carácter adicional a la presentación de las liquidaciones, en torno a las que se puede plantear si interrumpen la prescripción y, de este modo, originan el inicio de un nuevo cómputo del plazo.

El supuesto enunciado encuentra su reflejo en lo ocurrido con la declaración-resumen anual. La obligación para el sujeto pasivo de presentar esta declaración se establece en el artículo 164.Uno. 6º de la LIVA, obligación que se reitera y desarrolla en el artículo 71.7 del Reglamento del IVA. Los empresarios y profesionales deberán presentar, tanto las liquidaciones trimestrales como esta declaración-resumen anual "*incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas*" –artículo 71.1 del Reglamento del IVA-, y se deberá efectuar en la forma que se establezca en Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. En la actualidad esta Orden es la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que

15. BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>.

16. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria (BOE núm. 314, de 31 de diciembre de 1992) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28925>.

se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido,¹⁷ que en su artículo 6 señala que la declaración resumen anual deberá presentarse en los treinta primeros días naturales del mes de enero siguiente al año al que se refiere la declaración, plazo que se podrá prorrogar por tres días adicionales sólo en los casos en los que no fuera posible presentar la declaración por vía telemática en el plazo de treinta días por razones de carácter técnico. De esta manera, atribuir a esta obligación efectos interruptivos de la prescripción supone situar, de facto, el inicio del cómputo del derecho de la Administración a liquidar el IVA de cualquiera de los tres primeros trimestres del ejercicio anterior, el día en que se presente la referida declaración resumen anual, independientemente de los periodos en los que se hubieran efectuado las correspondientes liquidaciones trimestrales.

Inicialmente el Tribunal Económico Administrativo Central, (en adelante, TEAC), había rechazado la posibilidad de que la declaración-resumen anual pudiera reiniciar el cómputo del plazo de prescripción. Este fue el criterio manifestado en su Resolución de 22 de octubre de 1999, en la que el órgano administrativo rechaza esta posibilidad atendiendo a la naturaleza puramente formal y de carácter informador de la declaración-resumen anual. El TEAC considera que no cabe equiparar los efectos de esta declaración-resumen a los efectos de las liquidaciones trimestrales, en tanto que éstas *“constituyen un instrumento necesario para el cumplimiento de la obligación material del pago de la deuda tributaria”*, mientras que la presentación de la declaración-resumen anual *“supone el cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda que resulta en cada periodo de liquidación”*.

Tiene razón el TEAC cuando realiza estas apreciaciones pues, efectivamente, el único acto que conduce a la determinación de la deuda tributaria y al cumplimiento de la obligación de pago es la liquidación trimestral. La declaración-resumen anual tiene una naturaleza meramente informativa, pues es una obligación de carácter formal que recoge lo ya declarado y que no tiene por objeto la determinación de cuota tributaria alguna.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 25 de noviembre de 2009, 23 de junio de 2010 y 17 de febrero de 2011,¹⁸ modifica este criterio y otorga a la declaración-resumen anual facultades interruptoras de la prescripción, de modo que, como se indicó previamente, el inicio del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria de los cuatro trimestres de un ejercicio se sitúa el 31 de enero del ejercicio siguiente. El Tribunal señala en la Sentencia de 2009 que *“una primera apreciación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año. Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la L.G.T. confiere carácter interruptivo”*. El Tribunal arguye, así, que como la declaración resumen-anual se debe presentar junto con las liquidaciones trimestrales o mensuales -que ya se habían presentado en su momento-, esta declaración-resumen viene a ratificar lo recogido en las liquidaciones periódicas que le acompañan. Con base en tan inconsecuentes argumentos, el Tribunal Supremo concede carácter interruptivo a la declaración-resumen anual.

17. La denominación íntegra de la Ley es “Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el anexo I de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores” (BOE núm. 280, de 20 de noviembre de 2009) <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-18472>.

18. STS 7812/2009 (Ponente Garzón Herrero), STS 4352/2010 (Ponente Garzón Herrero) y STS 1197/2011 (Ponente Martín Timón).

En la práctica, la consecuencia directa de esta situación es otorgar a la Administración tributaria una prolongación artificial del plazo de prescripción de casi un año.¹⁹

Con toda lógica, el criterio mantenido en estas Sentencias por el Tribunal Supremo fue muy criticado. En ese sentido destaca la opinión de ESEVERRI,²⁰ que indica, por un lado, que lo señalado por el Alto Tribunal se aleja, sin fundamento legal alguno, de lo señalado en el artículo 67.1.a) en cuanto al inicio del cómputo y, por otro lado, que la declaración resumen anual “no es declaración que posibilite el inicio del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por tratarse de una mera declaración de operaciones en la que no se concreta deuda alguna susceptible de ingreso”. No podemos estar más de acuerdo con este autor en cuanto a sus apreciaciones. Es evidente que la declaración resumen anual tiene una naturaleza puramente informativa y que en nada la intención del contribuyente al efectuarla es liquidar la deuda tributaria, pues tal finalidad la cumple en las liquidaciones trimestrales o mensuales.²¹ Este carácter exclusivamente informativo se ve reforzado por el hecho de que la declaración-resumen anual no es posible rectificar ningún error que se haya apreciado en cualquiera de las cuatro o doce liquidaciones del año de que se trate, por ejemplo, derivados de la rectificación de facturas. Si el contribuyente desea modificar algún dato incluido en una de estas liquidaciones trimestrales o mensuales tendrá que hacer una declaración complementaria a la presentada en el trimestre o en el mes correspondiente, pero no podrá efectuar tal modificación en la liquidación resumen anual. De ahí que, si ni tan siquiera estas declaraciones pueden emplearse para efectuar tales correcciones, no encuentre sustento legal el pretendido carácter liquidador que el Tribunal Supremo las ha asignado, pues en modo alguno entre su finalidad está la de “liquidar” el tributo.

A mayor abundamiento, es doctrina pacífica del propio Tribunal Supremo el rechazo a las liquidacio-

19. Esta interpretación en torno al carácter cuasi-liquidatorio de la declaración resumen anual, tiene importantes efectos no sólo en el ámbito tributario, también en el penal y, particularmente, en la apreciación del delito de defraudación tributaria. Este delito se recoge en el artículo 305.1 del Código Penal <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>, que señala que existirá delito de defraudación tributaria cuando exista una defraudación dolosa que dé como resultado una cuota ocultada superior a 120.000 euros. El periodo temporal en que se debe generar esta cuantía viene establecido en el apartado 2 del referido precepto, que establece que “a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”. Por ello, para computar si se sobrepasa el umbral de los 120.000 euros en el IVA no se consideran las declaraciones de los distintos trimestres individualmente, sino que se considera el año natural en su conjunto, tomando como *dies ad quem* el 31 de diciembre. Otorgar carácter liquidatorio al Modelo 390 supone admitir que es en la fecha de presentación de la declaración resumen anual cuando se consuma el delito, pues hasta ese momento el obligado tributario pudo rectificar sus declaraciones. Esta posibilidad ha sido puesta en tela de juicio por BENÍTEZ CLERIE, que señala que “no podemos hablar de contenido liquidatorio puro del modelo 390, desde luego: las autoliquidaciones por IVA son de carácter trimestral –o en su caso, mensual– exclusivamente. Pero tampoco podemos extrapolar la naturaleza jurídico tributaria del mismo modelo, descontextualizando la trasposición a un ámbito penal, donde el juez de turno debe valorar en primera instancia los elementos del delito. De otra forma, podríamos incluso estar abusando del concepto de norma penal en blanco, olvidando que la determinación de la cuota defraudada penalmente; primero, corresponde en exclusividad al juez penal y, segundo, debe tener en cuenta el elemento subjetivo propio del delito de defraudación tributaria, mucho más restrictivo que el necesario para la observancia de infracción tributaria”. Vid. BENÍTEZ CLERIE, P.: *Comentario crítico a la Sentencia 76/2016, de la Sección 1ª de la Audiencia Provincial de Madrid: La prescripción trimestral del delito de defraudación tributaria del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Quincena Fiscal, núm. 19, 2017, BIB 2017\13295.

20. Eseverri, E.: *La prescripción tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, 1ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, págs. 66–67.

21. ALONSO GONZÁLEZ es claro en cuanto a la naturaleza de ambas declaraciones, indicando que “la declaración-resumen anual del IVA tiene como finalidad conocer el volumen de negocio de los sujetos pasivos durante un año. Las declaraciones que cuentan, en un plano recaudatorio, son las mensuales o trimestrales. Esas son las auténticas autoliquidaciones y sirven para englobar los diversos devengos acaecidos durante el mes o el trimestre”. Vid. Alonso González, L. M.: *La posición del TEAC sobre los periodos de liquidación del IVA y su trascendencia penal*, Quincena fiscal, núm. 1, 2011, BIB2011\60. En el mismo sentido, MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, que indica que la declaración-resumen anual “constituye una obligación formal, recapitulativa de los datos insertados por los obligados tributarios en sus autoliquidaciones mensuales o trimestrales presentadas a lo largo de año”. Vid. Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M.: *A vueltas con la prescripción del IVA: La declaración resumen anual y la Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2016*, Quincena fiscal, núm. 3, 2017, BIB 2017\10609.

nes del IVA correspondientes al año natural.²² Este rechazo a las liquidaciones anuales, coherente con el texto de la norma, no encaja con el criterio expresado en las referidas Sentencias de 23 de noviembre de 2009, 23 de julio de 2010 y 17 de febrero de 2011, en las que otorga virtualidad interruptiva de todas las liquidaciones trimestrales efectuadas en el ejercicio de que se trate, a una mera declaración informativa anual que carece de finalidad liquidadora alguna.

Además, la presentación de la declaración-resumen anual ni siquiera tiene carácter obligatorio en la legislación comunitaria del IVA, pues el artículo 261.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido²³ establece que “los Estados miembros podrán exigir al sujeto pasivo que presente una declaración que incluya todos los datos mencionados en los artículos 250 y 251, relativa al conjunto de las operaciones efectuadas el año anterior”. De esta forma, la legislación comunitaria establece el carácter potestativo de la obligación de presentación de esta declaración, que queda a la elección del legislador nacional y en la que, como se ha venido indicando, el sujeto pasivo no podrá modificar los datos declarados en las liquidaciones periódicas ni introducir datos adicionales.

Las muchas críticas vertidas en torno al incoherente criterio del Supremo y la modificación del contenido formal de las declaraciones-resumen anuales, provocaron que el TEAC, en su Resolución de 22 de septiembre de 2016, se alejara del criterio jurisprudencial. En esta Resolución, el TEAC señala que mientras que las liquidaciones trimestrales o mensuales representan “una obligación formal que constituye un instrumento necesario para el cumplimiento de la obligación material del pago de la deuda tributaria”, la declaración-resumen anual tiene un carácter meramente informativo, pues “supone el cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda que resulta en cada período de liquidación”. De este modo, aunque la declaración-resumen anual contenga las cuotas devengadas y soportadas en la base anual no hace sino reflejar lo ya consignado en las liquidaciones periódicas y, por ello, carece de la virtualidad interruptiva exigida en el artículo 68 de la LGT.

A pesar de que este criterio resulta mucho más coherente, es llamativa la separación evidente con lo establecido por el Supremo, separación que, por otra parte, le está vedada al TEAC. A menos, claro, que las circunstancias en el supuesto enjuiciado no sean exactamente las mismas. El fundamento que ha empleado el TEAC para alejarse del criterio del Tribunal Supremo es que uno de los argumentos ofrecidos por este órgano para avalar su resolución es que, junto a la declaración resumen anual el obligado tributario debía adjuntar las liquidaciones trimestrales o mensuales presentadas en el ejercicio. Sin embargo, la obligación de adjuntar tales liquidaciones fue suprimida por el Real Decreto 3422/2000,²⁴ entrando en vigor ese mismo año. La inexistencia de la obligación de adjuntar las liquidaciones permite inferir al TEAC que “la circunstancia esencial que pone de manifiesto el TS para concluir en la interrupción de la prescripción no concurría, ya que no era necesario adjuntar las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales a la declaración-resumen anual. Ello lleva a este TEAC a ratificar el criterio que hasta ahora mantenía”.²⁵

22. Así lo indica en las Sentencias de 18 de mayo de 2009 (STS 3866/2009) (Ponente Fernández Montalvo), 21 de diciembre de 2009 (STS 8302/2009) (Ponente Fernández Montalvo) y 22 de febrero de 2010 (STS 1016/2010) (Ponente Fernández Montalvo), entre otras.

23. DOUE, núm. 307, de 11 de diciembre de 2006. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-82505>

24. Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, por el que se modifican el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales y el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. (BOE núm. 301, de 16 de diciembre de 2000 <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2000-22718>).

25. Con ello, el TEAC concluye que “el contenido propio de la declaración-resumen anual no tiene un contenido liquidatorio, puesto que únicamente se está suministrando información agregada de los importes declarados en las autoliquidaciones mensuales o trimestrales (en algunos casos, en el ejercicio que estamos analizando con un mínimo grado de desarrollo de los datos incluidos en las declaraciones-liquidaciones), pero sin que se realicen operaciones de liquidación o autoliquidación, las cuales ya se habrán hecho en las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales correspondientes. Tampoco consideramos que se trate de una “ratificación” de lo ya incluido en las declaraciones-liquidaciones periódicas,

El cambio de criterio del TEAC fue consolidado por este órgano en Resolución de 24 de mayo de 2017, siendo de esta forma el criterio que entendemos aplicable por el momento.²⁶ Al menos, como señala MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI,²⁷ *“hasta que la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo no vuelva a decir otra cosa”*.

3.2. El devengo del IVA en las operaciones de permuta de suelo por edificación

No resulta extraño en el ámbito inmobiliario las operaciones de permuta de suelo por edificación. El contenido de estas operaciones consiste en que el propietario del terreno intercambia este con una promotora o constructora, a cambio de uno o varios inmuebles que ésta edificará en el solar transmitido. Así, en estas operaciones aparecen todos los requisitos necesarios para que sea calificada como “permuta” desde un punto de vista civil, entendiéndose por tal, de acuerdo con el artículo 1.538 del Código Civil, el *“contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra”*.

Ello conduce a que, a consecuencia de esta transacción, ambas partes ocupen, recíprocamente, la posición de acreedor y deudor el uno del otro, y a que se generen dos operaciones susceptibles de ser gravadas: por un lado, la transmisión inicial del solar por el propietario del terreno a la promotora o constructora y, por otro lado, una vez finalizada la obra, la transmisión que se efectúa de una parte del inmueble, por la promotora o la constructora al propietario originario del solar.

A efectos del cómputo del plazo de prescripción lo determinante en estos supuestos es saber cuándo se produce el devengo del impuesto en cada una de las transacciones, pues va a ser éste el que fije el momento en que la operación debe ser incluida en la correspondiente liquidación trimestral o mensual. Con arreglo al artículo 67.1 de la LGT, la finalización del plazo para presentar la referida autoliquidación supondrá el inicio del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Será este momento el que determine el inicio, y no otro, pues, tal y como apunta, entre otros, ESEVERRI²⁸ y como defendimos en el apartado anterior, la declaración-resumen anual, en cuanto obligación puramente formal, carece de virtualidad interruptiva del plazo de prescripción.

Del devengo del impuesto se ocupa el artículo 75 de la LIVA, que en su apartado Uno 1º, dispone que, en las entregas de bienes, se devengará el Impuesto *“cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable”*. Este es el devengo que se produce respecto al propietario del solar cuando éste tenga la condición de empresario o profesional, pues pone a disposición del adquirente, la promotora o constructora, el terreno en tal momento inicial. Por tanto, éste momento será el que determine en qué liquidación, trimestral, o en su caso, mensual, deberá el propietario del terreno incluir esta operación. Usualmente, la operación se formalizará en escritura pública, con lo que será la fecha de ésta la que deberá considerarse a efectos de determinar el devengo. En este sentido también se ha manifestado el Tribunal Supremo en Sentencias de 18 de marzo y 29 de abril de 2009, 30 de enero de 2014²⁹ Señala el Alto Tribunal en la referida Sentencia de 2009 que el momento del devengo del impuesto *“coincide con el momento de formalización de la escritura pública”*, pues en ese momento

sino más bien en el suministro agregado de los datos con una sistematización análoga a la prevista en las declaraciones-liquidaciones”.

26. La doctrina del TEAC a este respecto ha sido valorada muy positivamente por la doctrina. Así Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M.: *A vueltas con la prescripción del IVA: La declaración resumen anual y la Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2016*, ob. cit.; y Falcón Y Tella, R.: *Declaraciones informativas y prescripción*, Quincena Fiscal, núm. 22, 2016, BIB 2016\85773.

27. Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M.: *A vueltas con la prescripción del IVA: La declaración resumen anual y la Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2016*, ob. cit.

28. Eseverri, E.: *La prescripción tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, ob. cit., págs. 66–67.

29. STS 1656/2009 (Ponente Frías Ponce), STS 2757/2009 (Ponente Frías Ponce) y STS 344/2014 (Ponente Martín Timón).

“estaban perfectamente determinadas las contraprestaciones de ambas partes: las dos parcelas que entregaba una de las partes (la que en el recurso contencioso administrativo actuó como recurrente) y los derechos que recibía a cambio sobre 17 pisos y 40 plazas de garajes todavía no construidos pero con todos los elementos que atañen a los mismos perfectamente delimitados: situación, dimensiones, ubicación, memoria de calidades y otros. Así pues en el momento del devengo, 1 de diciembre de 1994, se perfeccionó el contrato y se produjo la entrega de los bienes que se intercambiaban en la permuta: por una parte las dos parcelas y por otra los derechos sobre 17 pisos y 40 plazas de garajes, aún no finalizados pero completamente determinados”.

Por otro lado, es preciso indicar que la fijación del devengo, determinado por la transmisión de la cosa, es especialmente particular en este ámbito, pues se desliga en cierta medida de las disposiciones internas. Así lo ha indicado el Tribunal Supremo en la referida Sentencia de 30 de enero de 2014, en la que acude a la doctrina del TJUE a fin de determinar cuándo se considera que efectivamente se produce la puesta a disposición de un inmueble. Particularmente, alude a la Sentencia de 8 de febrero de 1990, *Staatssecretaris van Financiën contra Shipping and Forwarding Enterprise Safe*,³⁰ en la que el Tribunal Europeo elaboró una doctrina en la que trató de establecer uniformidad entre los distintos países para determinar cuándo se considera que, efectivamente, se ha producido la puesta a disposición del adquirente, y, con ella, el devengo del impuesto. El TJCE señala 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 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 ésta fuera la propietaria de dicho bien”*, separando, de esta forma, la puesta a disposición de la entrega precisa para la transmisión del dominio. En base a esto, el Tribunal Supremo concluye que *“existe en Derecho Comunitario un concepto económico, más que jurídico, de la entrega de bienes, de modo que el devengo en IVA puede tener lugar aun cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades del propietario”*. Esto es, si se acredita que se han cedido facultades a la promotora o constructora, aun no cediendo la propiedad, se puede considerar devengado el impuesto. Este planteamiento tiene importantes consecuencias para determinar inicio del cómputo del plazo de prescripción para ambas partes, aun cuando la operación se formalice en escritura pública. Por ejemplo, si el propietario acredita que ha cedido facultades al promotor o constructor, por ejemplo por que ha permitido que ocupen el solar para realizar tareas preparatorias de la construcción, con carácter previo a la formalización del documento en el que se recoge la permuta, se deberá considerar devengado el impuesto en tal momento inicial, que será, en definitiva, el que determine el inicio del cómputo del plazo de prescripción. Para acreditar la cesión de tales facultades el propietario podrá acudir a cualquier medio de prueba válido en Derecho, y corresponderá al juez nacional determinar si se ha producido la transmisión del poder de disposición para considerar devengado el impuesto fecha diferente a la reflejada en el soporte documental de la operación. Aunque en la Sentencia referida el Tribunal Supremo no considera acreditada esta puesta a disposición previa³¹ por la posesión “material” de las fincas y sitúa el devengo en el momento en que se formaliza la escritura pública, como decimos, esta interpretación abre la puerta

30. [Asunto C-320/88.] <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=96355&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4681671>

31. El Tribunal Supremo, en la Sentencia referida, considera que la puesta a disposición no se acredita por *“una certificación expedida por la constructora, un Ayuntamiento en este caso, en la que se hace referencia a las obras llevadas a cabo en la finca referida, ni por la baja en el Catastro de las fincas”* porque *“en el caso que hemos de resolver, la Sentencia impugnada (...) no solo no considera acreditado que ZUSA pusiera las fincas a disposición del Ayuntamiento de Zaragoza en el año 1982”*, sino que lo que considera probado es que *“la transmisión del poder de disposición” se llevó a cabo por voluntad de las partes en la fecha del otorgamiento de la escritura en 1 de junio de 1999. En todo caso, es la propia Sentencia la que pone de manifiesto que la certificación expedida por el Ayuntamiento, en la que se hace referencia a las obras llevadas a cabo en Torraramona no prueba una manifestación de entrega o puesta a disposición. Tampoco puede tener ese significado la baja en el Catastro de las fincas, a la que no se refiere la Sentencia, y que más bien supone, junto a lo anterior, un indicio de que fueron objeto de ocupación por el Ayuntamiento, tal como apuntara en su Resolución el TEAC. En definitiva, lo decisivo es que, aun cuando el Ayuntamiento de Zaragoza tuviera la posesión “material” de las fincas, no existió cesión de facultades de propietario en momento anterior alguno, por lo que hay que confirmar el criterio de la Sala de instancia, en el sentido de que la única entrega y puesta a disposición por parte de ZUSA es la que tuvo lugar a través de la escritura de permuta”.*

a una acreditación previa de la transmisión, aun en los casos en que ésta se haya formalizado en escritura pública.

Tampoco es sencillo determinar el devengo respecto a la entrega de los inmuebles construidos en pago al propietario original del solar. Si se aplica el artículo 75.Uno en el caso de la promotora o constructora, el devengo se produciría cuando efectivamente se entreguen los inmuebles futuros acordados en pago del terreno. Sin embargo, el artículo 75. Dos de la LIVA señala: “no obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos”. Este es el precepto que la doctrina administrativa considera aplicable para determinar el devengo de esta segunda operación, que configurado de esta manera como un devengo anticipado, coincide temporalmente con el devengo derivado de la entrega del solar a la constructora.³² En este caso, el pago anticipado lo constituye el solar percibido por la empresa promotora o constructora a cambio de unos inmuebles futuros.³³ La doctrina administrativa coincide en la aplicación de este criterio. La DGT considera, a estos efectos,

32. CALVO VÉRGEZ sintetiza la situación en estos términos: “ciertamente en estas operaciones de permuta el devengo del IVA tiene lugar de manera simultánea para ambas partes en el instante de la entrega del terreno a cambio de edificaciones futuras, concretándose en la mayoría de los casos dicho momento con motivo de la firma de la escritura, que constituye una traditio instrumental. En relación con dichas edificaciones el terreno representa un pago anterior a la realización del hecho imponible, esto es, un devengo anticipado respecto de la entrega futura que determina la aplicación de lo dispuesto por el art. 75.Dos de la LIVA. En ambas operaciones la base imponible vendrá determinada por el valor de mercado de la contraprestación, debiendo determinarse dicho valor de mercado con referencia al momento del devengo”. Vid. Calvo Vérguez, J.: *La tributación de las permutas inmobiliarias en el IVA. Especial referencia al cambio de criterio operado por la administración tributaria tras los pronunciamiento de la Unión Europea*, Quincena fiscal, núm. 15, 2011, pág. 44.
33. Una cuestión ampliamente debatida, que mantiene una relación directa con el devengo, es la configuración de la base imponible en esos supuestos. El criterio tradicional seguido por la doctrina administrativa en estos casos era que, aun considerando que el devengo en ambas operaciones –para el propietario del terreno y para el promotor o constructor– se producía en la fecha de la escritura pública, puesto que para el segundo se trataba de un devengo anticipado, y se desconocía el valor concreto que iban a tener los inmuebles construidos en el momento de su puesta a disposición al propietario del solar, aunque en tal momento inicial había que liquidar el impuesto (determinación provisional), posteriormente y coincidiendo con la entrega de los inmuebles, la base imponible liquidada en su momento se debía rectificar en aquellos casos en los que el valor de mercado del inmueble acabado superara al valor de mercado que se le había otorgado en el momento en el que se firmó la escritura pública de transmisión del solar (cuantificación definitiva). Esta situación suponía una distinción injustificada respecto a aquellos casos en los que el pago se realizaba en metálico, no en especie (con un solar), como en estos supuestos. En los casos en los que el pago se realiza en metálico el criterio de la Administración era aplicar el IVA en el momento del pago, sin rectificación futura alguna en el momento en que la construcción es finalizada y entregada al comprador. La cuestión referenciada fue examinada por la Comisión Europea (Procedimiento de Infracción 2006/4730, abierto por la Comisión Europea contra el Reino de España) y, en su Dictamen de 3 de abril de 2008 rechazó la interpretación seguida por la doctrina administrativa española. La Comisión entiende que esta práctica infringiría los artículos 65 y 73 de la Directiva 2006/112/CE, así como los principios de neutralidad y de igualdad de trato. A resultados de este Dictamen, la DGT modificó su doctrina (Consultas V2020–09, V2032–09, V2050–09, V2079–09, V2089–09, V2095–09 y V2096–09), pasando a considerar a partir de ese momento que la base imponible gravada será la que se derive del valor de mercado que se asigne a los inmuebles futuros en el momento en que ese firma la escritura de permuta, no siendo necesaria su corrección o rectificación a posteriori. El Tribunal Supremo también acoge este criterio en las referidas Sentencias de 2009, en la que, aunque se refiere al propietario, deja claro que el valor de mercado al que debe atenderse para determinar la base imponible de la operación, es el valor de mercado de tales bienes en la fecha de la escritura pública, pues es ésta “la fecha en que se produce la operación y también el intercambio de los derechos por las partes, siendo indiferente el que uno de tales derechos no se haya materializado todavía en bienes físicos concretos, pues lo cierto es que tales derechos tienen en la fecha del devengo un valor de mercado y, en principio (salvo cláusula expresa en contrario), pueden ser objeto de negociación y transacción en el mismo mercado sin necesidad de esperar al momento en que los bienes subyacentes se construyan y adjudiquen”. Vid. Calvo Vérguez, J.: *La tributación de las permutas inmobiliarias en el IVA. Especial referencia al cambio de criterio operado por la administración tributaria tras los pronunciamiento de la Unión Europea*, ob. cit., págs. 37 y ss.; García Novoa, C.: *Permuta de solar por edificación en el IVA: situación actual*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. núm. 4/2011, págs. 18 y ss; Rodríguez Márquez, J.: *La azarosa vida de las permutas de suelo por construcción futura: la determinación de la base imponible en el IVA*, Crónica Tributaria, Núm. Extra 1, 2010, págs. 37–43; Nota Nº 18/09, de la Subdirección General de Agencia Tributaria Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, sobre el tratamiento en el IVA de las operaciones de permutas de terrenos por edificaciones futuras. Se puede consultar en el siguiente enlace: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Permutas_edificaciones_futuras.pdf (Consultado el 9 de octubre de 2019)

que "la entrega de la edificación terminada en que se materializa la contraprestación de la entrega del terreno...tendrá lugar cuando concluya su construcción...constituirá, en la práctica totalidad de los casos, una operación sujeta y no exenta del impuesto (...) constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del impuesto".³⁴

Este devengo anticipado puede presentar problemas en algunos supuestos, y, en este sentido, acogemos lo indicado por GARCÍA NOVOA.³⁵ Este autor parte de la estrecha relación entre devengo y exigibilidad que se aprecia en el IVA,³⁶ concluyendo que, en este impuesto, "más que de devengo anticipado hay que hablar de exigibilidad anticipada". Con esta base, el referido autor acude a la jurisprudencia del TJUE, concretamente a la Sentencia de 21 de febrero de 2006, *BUPA Hospitals Ltd y Goldsborough of Customs&Excise*,³⁷ en la que el Tribunal señala que para que pueda darse una exigibilidad anticipada del IVA, el bien o servicio contratado tienen que reunir, "desde el momento de celebración del acuerdo, las condiciones mínimas para poder ser objeto de determinación". Estas condiciones se dan cuando en la escritura de transmisión está perfectamente identificado el inmueble o inmuebles que se entregarán en pago una vez finalizada la edificación, sin embargo, en aquellos casos en los que los inmuebles a entregar no están claramente identificados e individualizados,³⁸ o la entrega futura de edificaciones se incluye como una mera alternativa "nunca podrá entenderse que existe un pago anticipado a efectos del IVA (...) porque no se está conviniendo un 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". En cierta medida éste mismo razonamiento es el que parece derivarse de la referida Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2009, pues recordemos que éste órgano aludía a que estaban perfectamente identificadas las prestaciones para ambas partes, individualizadas en un número concreto de pisos y de garajes a entregar, no en un mero porcentaje o parte de la obra final.

Es evidente que, atendiendo a la naturaleza de la operación de entrega de los inmuebles, en la práctica totalidad de los supuestos ésta se formalizará en escritura pública. Sin embargo, nada impide que se efectúe en documento privado. El artículo 75. Uno. de la LIVA no indica nada respecto a la

34. Consultas Vinculantes V0465-05, de 21 de marzo de 2005 y V2860-17, de 3 de noviembre de 2017, entre otras.

35. García Novoa, C.: *Permuta de solar por edificación en el IVA: situación actual*, ob. cit., págs. 18-20.

36. Apunta GARCÍA NOVOA en este sentido que "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 pago³⁴. 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". Vid. García Novoa, C.: *Permuta de solar por edificación en el IVA: situación actual*, ob. cit., pág. 18

37. Asunto C-419/02. <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56187&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4679707>

38. GARCÍA NOVOA pone dos ejemplos en los que se puede apreciar la determinación o indeterminación a la que se refiere. Por un lado, como ejemplo de la primera, alude a un supuesto en el que "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". La indeterminación se observaría en un supuesto en el que "por ejemplo, el solar se permuta por el 20 por 100 de las edificaciones que se puedan construir en el plazo de seis años". Vid. García Novoa, C.: *Permuta de solar por edificación en el IVA: situación actual*, ob. cit., pág. 20.

forma en que se debe efectuar la transmisión, ni a que incida en modo alguno en el devengo del impuesto. Con ello, si la transmisión se efectúa en documento privado, será la fecha del mismo la que determine el devengo, y a resultas de ello, el inicio del cómputo del plazo de prescripción. En estos casos el problema que puede surgir es de prueba, pues las partes deberán acreditar que, efectivamente, en la fecha consignada en el documento privado se ha transmitido el poder de disposición del solar, en definitiva, se ha producido la *traditio*, tal y como disponen las normas de Derecho Común. Para acreditar que tal transmisión se ha producido en la fecha consignada en el documento privado, entendemos que, en ausencia de previsión limitativa en este sentido, el obligado tributario podrá emplear cualquier medio de prueba válido en Derecho. Si se acredita la transmisión, el inicio del plazo de prescripción vendrá determinado por el fin del plazo a presentar la autoliquidación correspondiente a ese periodo.

Si la transmisión no se considera probada en la fecha consignada en el documento privado, éste adquirirá efectos frente a terceros cuando se produzca alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 1.227 del Código Civil. Este artículo determina que la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- La elevación a público del documento, o;
- El fallecimiento de alguno de los firmantes, o;
- La entrega a algún funcionario público por razón de su oficio.

Para aplicar este precepto, propio del ámbito iusprivatista, hay que partir de la premisa de la aceptación de la condición de tercero de la Administración. Tal premisa resulta respaldada tácitamente por numerosas Sentencias del Tribunal Supremo, y expresamente en Sentencias de 29 de mayo de 1997 y 13 de julio de 2009.³⁹ Partiendo de esta premisa, la aplicación de este precepto de Derecho Común en el ámbito tributario es pacíficamente admitida, particularmente a efectos de determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En definitiva, se considerará que el devengo –y, a consecuencia del mismo, el inicio del plazo de prescripción–, se produce bien en la fecha consignada en la escritura pública, o bien en la fecha del documento privado, si se acredita que en tal momento se produjo la entrega de la cosa, o, en su defecto, cuando se de alguna de las condiciones previstas en el artículo 1.227 del Código Civil.

3.3. Conclusiones

Los dos supuestos particulares expuestos ponen de manifiesto que el IVA, por su particular configuración temporal, presenta ciertos puntos críticos en relación a la aplicación de la institución de la prescripción tributaria.

El primero de ellos, la incidencia de la declaración resumen anual en la interrupción del cómputo del plazo de prescripción y su reinicio. En este sentido, consideramos que el reciente criterio del TEAC resulta coherente con el contenido y finalidad de la referida declaración-resumen anual, de carácter puramente formal e informador. No así la jurisprudencia del Tribunal Supremo previa, en la que se otorgan facultades interruptoras a una declaración en la que no se liquida deuda tributaria alguna. Sin embargo, puesto que en los asuntos resueltos previamente la normativa aplicable no es exactamente igual a la vigente en la actualidad, particularmente en lo relativo a la obligación de adjuntar las liquidaciones trimestrales o mensuales junto a la liquidación resumen anual, esta cuestión ha sido recientemente admitida por el Tribunal Supremo, mediante Auto de 9 de abril de 2018, y está pendiente de resolución. Sea con base en esta modificación legal, o sea con base en un cambio de criterio, circunstancia tampoco extraña en el proceder del Alto Tribunal, sería

39. STS 3788/1997 (Ponente Rouanet Moscardó) y STS 5603/2009 (Ponente Huelín Martínez de Velasco), respectivamente.

recomendable la modificación y consolidación de una nueva jurisprudencia en línea con el criterio establecido por el TEAC.

En segundo lugar, respecto al tratamiento de las operaciones de permuta de solar por edificación es claro que la cuestión esencial es determinar cuándo se consideran devengadas las respectivas operaciones. En cuanto a la entrega del solar por su propietario a la promotora o constructora, el devengo, como regla general, se producirá en la fecha consignada en la escritura pública, o en el documento privado, siempre que en este último caso se acredite que en ese momento se produce la *traditio* o entrega de la cosa. No obstante, a la luz de cierta jurisprudencia del TJUE, esa regla general se podría excepcionar en aquellos casos en los que, con carácter previo a la fecha en la que se produce la transmisión se ceden facultades sobre el solar a la promotora o constructora. La dificultad en este caso estriba no sólo en acreditar la cesión de tales facultades, sino en que la entidad de tal cesión no está definida, con lo que queda al arbitrio del órgano que deba resolver definir si la cesión de facultades es suficiente para suponer el devengo del impuesto. También resulta problemático determinar el devengo en la transmisión efectuada del promotor o constructor al original propietario del solar. Aunque en estos casos la doctrina administrativa ha considerado que se produce un devengo anticipado en la fecha en que el propietario entrega el solar, esta afirmación parece dudosa en los casos en los que la contraprestación futura a percibir no esté claramente identificada.

Marta González Aparicio: Universidad de León (Spain)

🌐 <http://orcid.org/0000-0001-7080-5697>

✉ mgonza@unileon.es

Assistant Professor of Financial and Tax Law, Department of Public Law.