

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058067

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de abril de 2015

Vocalía 4.^a

R.G. 177/2013

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Reglas especiales. Valor de mercado. Vinculación entre las partes. *Pagos en especie: necesidad de vinculación para aplicar el valor de mercado.* De conformidad con lo dispuesto en la STJUE, de 19 de diciembre de 2012, asunto nº C-549/11 (NFJ049500), en virtud de la cual no procede aplicar el valor de mercado en supuestos en los que no concurre vinculación entre las partes de una operación, por este Tribunal Central se considera que la determinación de la base imponible efectuada por la Inspección no es conforme a Derecho por cuanto acude al valor de mercado para obtener dicha base imponible, cuando en realidad debió de atender a la contraprestación pactada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8, 75, 79 y 88.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 79 y 80.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 89 y 241.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 61.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en los recursos de alzada ordinarios que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestos, respectivamente, por **EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, actuando en su propio nombre y derecho, y con domicilio a efectos de notificaciones en la calle Infanta Mercedes nº 37, C.P.: 28020 (Madrid), el. I... **SA, NIF: ...**, actuando en su nombre y representación ..., y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra resolución, de fecha 22 de marzo de 2012, emitida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se resuelve reclamación económico-administrativa nº 08/5006/2011, interpuesta contra acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, emitido por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, se dictó, en fecha 18 de febrero de 2011, liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007, por la que se determinaba una cuota por importe de 2.554.458,42 €, intereses de demora por importe de 226.092,23 €, y una deuda tributaria por importe de 2.760.550,65 €.

De acuerdo con el antecedente de hecho Primero del acuerdo de liquidación, las actuaciones se iniciaron el día 13 de mayo de 2008. En cuanto a su alcance, se indica lo siguiente:

"(...). Las actuaciones han tenido carácter parcial. Cabe señalar que el alcance inicial de dichas actuaciones, centrada en la comprobación de la devolución solicitada, limitada a verificar su ajuste formal a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes, de acuerdo con el artículo 178.3 del Real Decreto 1065/2007 (...) se amplió el 5 de junio de 2008 a un nuevo alcance, asimismo parcial, que incluía, además, comprobar el IVA devengado como consecuencia de derechos de superficie convenidos con la Generalitat de Cataluña."

En relación con el cómputo del plazo de duración de las actuaciones, debe indicarse que en el fundamento de Derecho Segundo del acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, se indica lo siguiente:

“En cuanto al plazo máximo de duración de las actuaciones, es de ver que habiéndose iniciado el 13 de mayo de 2008, ha transcurrido con largueza en el momento de dictarse este acto administrativo de liquidación.

En efecto, durante las actuaciones inspectoras no se han registrado dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, a las que se refiere el artículo 104.2 de la precitada Ley y los artículos 102 y 104 del RGAT. Sin embargo, I... SA presentó el 26 de enero de 2010, en el Registro General de Documentos de Poble Nou, un escrito en el que solicitaba una prórroga del plazo para presentar alegaciones de siete días hábiles. El plazo para presentar alegaciones finalizaba el 2 de febrero de 2010 e I... presentó su escrito de alegaciones el 10 de febrero de 2010, por tanto, deben computarse ocho días como dilación no imputable a la Administración Tributaria.

Las actuaciones inspectoras han continuado hasta su terminación, pero la superación del plazo máximo legalmente previsto tiene que tener adecuado reflejo en la liquidación de intereses propuesta, por imperativo del artículo 150.3 LGT. El artículo 150.3 LGT establece que el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones “determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento”, pero para computar –y en su caso entender transcurrido e incumplido- este plazo, no se tienen que incluir los periodos de dilación no imputable a la Administración Tributaria (art. 104.2 LGT). Así pues, estimándose la alegación presentada por I..., no se exigirán intereses de demora desde el 21 de mayo de 2009, fecha de resulta de adicionar 8 días de dilación a la fecha en la que transcurrió el periodo máximo de duración de las actuaciones, 13 de mayo de 2009.”

Por otro lado, según lo establecido en el antecedente de hecho Decimotercero del acuerdo de liquidación, *“al obligado tributario se le concedió trámite de audiencia con puesta de manifiesto del expediente el 22 de junio de 2009”, indicándose, asimismo, que “el 3 de julio presentó en la oficina de Correos su escrito de alegaciones”.*

Según el antecedente de hecho Quinto del acuerdo de liquidación, por el obligado tributario se presentó declaraciones-autoliquidaciones trimestrales de IVA correspondientes al año 2007, indicándose, respecto de la declaración-autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre de 2007 un resultado de liquidación por importe de –2.319.890,66€, estableciéndose en el acuerdo de liquidación que *“no consta que la devolución haya sido practicada”.*

Por otro lado, en el antecedente de hecho Cuarto del acuerdo de liquidación se recoge lo siguiente:

“Cuarto.- La entidad comprobada tiene el siguiente objeto social de acuerdo con el artículo 2 de sus Estatutos (copia de los mismos obra en el expediente): “A) El proyecto, la construcción y el mantenimiento de tres edificios, para ser destinados a B) La explotación de los citados edificios mediante su arrendamiento a la Generalitat de Catalunya.”

La causa de un objeto social tan específico la encontramos en la propia razón de ser de la entidad comprobada: las mercantiles constituyentes de la entidad comprobada habían presentado una oferta conjunta para licitar en el concurso de la realización y explotación de tales obras (posteriormente nos referiremos a ello con detalle), oferta que resultó ganadora de suerte que la citadas entidades se convirtieron en adjudicatarias del contrato, para cuyo desenvolvimiento se creó la entidad ahora sujeta a comprobación.

La entidad se encuentra matriculada en el epígrafe 501.1 (Construcción completa, reparación y conservación de edificaciones) de las Tarifas del IAE.”

Por su parte, en el antecedente de hecho Sexto del acuerdo de liquidación se recoge lo siguiente:

“Sexto.- De acuerdo con el acta, los hechos relevantes para la propuesta de regularización efectuada son los siguientes:

“1. La Generalitat de Cataluña es propietaria de las siguientes fincas, por título de cesiones acordadas durante 2005 por los respectivos Ayuntamientos:

Urbana: Terreno situado en el término municipal de Olot de 1.339,37 metros cuadrados inscrita en el Registro de la Propiedad de Olot al tomo 1.672, libro 712, folio 159, con el nº de finca registral 30.517.

Urbana: Terreno situado en el término municipal de Cerdanyola del Vallès de 8.426 metros cuadrados inscrita en el Registro de la Propiedad de Cerdanyola del Vallès número 1 al tomo 1.161, libro 646, folio 199, con el nº de finca registral 36.594.

Urbana: Terreno situado en el término municipal de Santa Coloma de Gramenet de 1.461,23 metros cuadrados inscrita en el Registro de la Propiedad de Santa Coloma de Gramenet número 1 al tomo 1.432, libro 1.310, folio 202, con el nº de finca registral 58.209.

Por Acuerdo de Gobierno de la Generalitat de Cataluña de fecha 26/10/2004 se autorizó la licitación del concurso público para la constitución de tres derechos de superficie sobre terrenos de su propiedad para construir

y explotar tres inmuebles destinados a sedes judiciales de los juzgados de Olot, Cerdanyola del Vallès y Santa Coloma de Gramenet .

La citada Administración autonómica, por acuerdo de Gobierno de fecha 22/03/2005 acordó adjudicar el contrato de constitución de tales derechos para la construcción y alquiler de los edificios precitados a la oferta presentada por X... SA. (Obran en el expediente copias de los citados acuerdos de Gobierno). La entidad comprobada es creada por las referidas adjudicatarias para desarrollar el contrato público adjudicado tal y como obligaba el punto 40 del Pliego de Bases del concurso público.

Los tres derechos de superficie a que hemos aludido anteriormente fueron constituidos en fecha 10/11/2005, y elevados a públicos en virtud de tres escrituras públicas de su fecha autorizadas por el Notario D. ... con los números de protocolo ... (edificio de Olot); ... (edificio de Cerdanyola) y ... (edificio de Santa Coloma de Gramenet), copia de las cuales obra en el expediente. Estos tres derechos de superficie serán tratados en el presente documento conjuntamente puesto que se trata de contratos tipo que, a salvo los datos económicos concretos de valoraciones , medidas y características de los edificios, en cuanto a su estudio jurídico tributario no presentan variaciones.

En la misma fecha de constitución de los tres derechos de superficie, 10/11/2005, se firman los tres contratos de arrendamiento de los edificios judiciales a construir (copia de los mismos obra en el expediente), respecto de los que hemos de reiterar lo señalado anteriormente, los arrendamientos serán objeto de tratamiento unitario por ser sus cláusulas jurídicamente idénticas.

2. De las escrituras públicas de formalización de los citados derechos de superficie destacaremos, en cuanto pertine al tributo a que se extiende la presente actuación:

- El propietario constituye a favor de la entidad comprobada un derecho real de superficie sobre la finca de su propiedad, e l... acepta dicho derecho, para la construcción, conservación, mantenimiento y explotación mediante alquiler al propietario del edificio destinado a se sede de los Juzgados del municipio respectivo, en los términos y condiciones en que se licitó. Se rige el derecho por lo dispuesto en la escritura y en Pliego de Bases anexo a cada escritura.

-Duración del derecho de superficie: 225 meses a contar desde el día 10/11/2005. Esta duración fue una de las causas que determinaron la adjudicación del contrato, al ofrecer una duración del derecho real sobre cosa ajena inferior a la del resto de concurrentes (vid. acuerdo de la mesa de adjudicación obrante en el expediente, en que en cuadros anexos se ofrece la comparativa de las diversas ofertas).

- Contraprestación pactada por la constitución del derecho de superficie: Se pacta la reversión de las edificaciones objeto de propiedad superficiaria. No existe, por tanto , a favor del superficiante, pago dinerario alguno en concepto de canon.

- Valoración de las obras a realizar por la superficiaria, IVA excluido de acuerdo con el presupuesto aportado por la obligada con su oferta: Edificio de Olot: 3.648.834,96 €; Edificio Cerdanyola: 9.486.768,88 €; Edificio Santa Coloma de Gramenet: 10.078.735,78 € (pacto 4.2 de cada una de las escrituras públicas).

-Obligaciones de la superficiaria, en cuanto atañe a la tributación:

-Construcción y puesta en funcionamiento del edificio respectivo en la modalidad “Llaves en mano” y de acuerdo con lo dispuesto en el Pliego de Bases reguladoras del concurso.

-Otorgar el mismo día 10/11/2005 escritura de obra nueva en construcción de los tres edificios.

- Suscribir, en unidad de acto con el otorgamiento de la escritura pública de formalización del derecho de superficie, el contrato de arrendamiento a favor de la propietaria superficiante de acuerdo con el modelo de contrato contenido en el Pliego de Bases del concurso antes citado.

-Poner a disposición de la superficiante una vez extinguido el derecho real limitativo de la propiedad constituido, el edificio objeto de la propiedad superficiaria, firmando previas las inspecciones y reparaciones pertinentes el Acta de reversión.

-Conservar y mantener los edificios construidos a lo largo de la duración del contrato. Esta obligación es propia de la propiedad (aun superficiaria), y de todo arrendador obligado a proporcionar a su arrendatario el uso pacífico del inmueble.

De acuerdo con el apartado 29 del Pliego de Bases protocolizado como anexo de las respectivas escrituras

“Con carácter general la adjudicataria como SUPERFICIARIA –ARRENDADORA asume a su cargo la realización de obras y tareas de conservación y mantenimiento del inmueble, sus instalaciones y servicios para que se encuentren en óptimas condiciones de satisfacer la finalidad pública para la que se construye (...). La adjudicataria como SUPERFICIARIA -ARRENDADORA habrá de cumplir las obligaciones que derivan de la aplicación de la vigente Ley de Arrendamientos Urbanos en cuanto a la conservación de los edificios. Además, asume el deber de llevar a cabo las obras y tareas de conservación y mantenimiento de inmuebles que deriven del Plan de Prescripciones Técnicas de Explotación (PPTe)(...) Y..., mediante sus propios servicios o a través de la Unidad de Control de Disponibilidad efectuará las labores de control y mantenimiento que considere necesarias.

Por estas tareas Y... recibirá a partir de la entrada en servicio del primer edificio 60.000 € al año IVA excluido, que será actualizada con el IPC”.

Vemos por tanto que para las labores de mantenimiento extraordinarias se habilita la participación de un ente administrativo integrado en la superficiante.

-Garantizar el correcto y normal desarrollo de las obras y en general del derecho de superficie.

-Valoración del derecho de superficie declarada por las partes (IVA excluido): derecho sobre terreno de Olot: 2.265.226,27 €; derecho sobre terreno de Cerdanyola: 5.806.885,52 €; derecho sobre terreno de Santa Coloma de Gramenet: 6.203.985,96 €. (pacto 10º de las respectivas escrituras).

-Pacto 13º de cada una de las tres escrituras referidas: Manifestación fiscal:

“Manifiestan las partes que la presente operación está sujeta a IVA, respecto de los dos hechos imponibles: de un lado la prestación de servicios que supone el dº de superficie y de otro la futura entrega de la edificación a quien habrá sido el arrendatario del inmueble hasta aquel momento.

Considerando que conforme al apartado dos del artículo 75 LIVA los adelantos de las operaciones sujetas al impuesto suponen el devengo del mismo, a medida que se preste el servicio que implica la constitución del derecho de superficie se considera que también se devenga el impuesto correspondiente a la reversión del inmueble. En consecuencia y de conformidad con el artículo 75 7º LIVA las partes acuerdan que ambas operaciones se devengarán el 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la constitución del derecho de superficie o desde el anterior devengo y hasta la citada fecha.

Ambas partes se comprometen a la emisión de la correspondiente factura a la fecha del devengo que permitirá al otro sujeto pasivo realizar la deducción del IVA soportado según la Ley vigente.

Atendiendo a que las cifras repercutidas por ambas operaciones serán las mismas, las partes consienten expresamente en realizar la compensación financiera entre las mutuas cantidades repercutidas y soportadas evitando así un movimiento de tesorería de idéntico importe y doble sentido.

Para la determinación de la base imponible y vista la dificultad de determinar una valoración de mercado inequívoca, las partes determinarán la referida base de acuerdo con el artículo 80 .seis y siete LIVA, tomando como tal: Hasta que la construcción esté finalizada, los valores otorgados en la escritura al dº de superficie y a la construcción. Una vez finalizada la construcción del edificio, la base imponible resultará del valor neto contable del inmueble objeto de la futura reversión calculado en función de su coste de adquisición minorado por las amortizaciones admitidas como gasto deducible y sin computar el importe del Fondo de reversión de dotación obligatoria. Los valores señalados se mantendrán sin perjuicio de la exacta determinación final en el momento de entrega del inmueble en la reversión, según su valor real en aquel momento.”

3. De los contratos de arrendamiento simultáneos a la formalización de los citados derechos de superficie destacaremos, en cuanto pertine al tributo a que se extiende la presente actuación:

- Los arrendamientos se convienen sobre unos edificios futuros, entre superficiante/propietario/arrendatario y superficiario/constructor/arrendador. Las concretas personas firmantes de las tres escrituras y los tres arrendamientos son las mismas, y los tres arrendamientos se ajustan al modelo recogido en la base 5.1 del Pliego de Bases del concurso. De hecho a cada contrato de alquiler se anexa el acuerdo de adjudicación del concurso y la oferta adjudicataria.

- El objeto del contrato es el arrendamiento del inmueble construido y del resto de la parcela no construida.

- Duración: la misma que la de los respectivos derechos de superficie (225 meses), sin perjuicio del momento en que se inicie el devengo de las rentas.

- Renta: Alquiler de Olot: 406.344,00 € anuales más IVA; Alquiler de Cerdanyola: 994.524,00 € más IVA; Alquiler de Santa Coloma de Gramenet: 907.114,00 € más IVA. Se señala que ésta será la única contraprestación por todos los conceptos. En todos los casos se prevé una actualización anual del 2,5%, siendo la primera revisión el primer día del mes de enero del año posterior después de haber transcurrido los primeros 12 meses.

Pago de la renta: La renta se pagará por meses anticipados fraccionando la renta pactada en 12 mensualidades. El arrendador ha de notificar dentro de los 10 primeros días hábiles de cada mes la factura al arrendatario, que dispone de 30 días desde la citada notificación para el abono.

Inicio del devengo de la renta: La firma del Acta de puesta a disposición supone el inicio del devengo de la renta arrendaticia (pacto A.5.1 y B.3.3 de los contratos).

Es importante resaltar este punto porque:

El edificio de Olot fue el primero terminado y fue firmada la citada Acta de puesta a disposición en fecha 12/07/2007, habiéndose certificado el final de obra en fecha 29/06/2007. Por tanto a partir de aquel día se inicia el

devengo de la renta arrendaticia, como lo acreditan las facturas emitidas a que nos referiremos posteriormente. Ello no obstante, el superficiante arrendador hacía constar en el acta de puesta a disposición la existencia de defectos a reparar en el edificio, en el plazo improrrogable de un mes, sin que tales defectos impidieran la ocupación.

Vista la anterior experiencia y a estos efectos arrendaticios (es decir, evitar que se iniciase el devengo de rentas arrendaticias antes de que se subsanasen los defectos), en el caso del edificio de Cerdanyola del Vallès, segundo y último cuya posesión se transfiere en 2007 al superficiante, la Generalitat no firma acta de puesta a disposición (que contractualmente determina el inicio del devengo de rentas arrendaticias, como ya dijimos), sino que en fecha 28/12/2007 se levanta una denominada “acta de ocupación para equipamiento” en que se manifiesta: que las obras previstas se encuentran en las condiciones necesarias para ser ocupadas por el Departamento de Justicia para iniciar el proceso de equipamiento, pero que no es el objeto de tal acta levantar acta de puesta a disposición, declarando a continuación “Hacen constar que pasa a ser ocupado por el Departamento de Justicia, entregando el superficiario las llaves del edificio con el objeto de iniciar el proceso de equipamiento”. La arrendadora emitió factura desde 28/12/2007 a 31/12/2007 por rentas arrendaticias que le fue devuelta por la Generalitat. A nuestros efectos debe considerarse ocupado el edificio en 2007.

Régimen fiscal (Pacto C.6): La arrendataria se obliga al pago del IVA aplicado sobre el total de la contraprestación.

4. Facturas expedidas por las partes:

Generalitat de Cataluña (superficiante):

El valor otorgado a los derechos de superficie en las correspondientes escrituras, a que nos referimos anteriormente, ha sido dividido cada año entre 225 meses y multiplicado por los meses transcurridos hasta 31/12 del año de que se trate. Esta imputación lineal que, incumpliendo la indicación de la Dirección General de Tributos de imputarlo con criterio financiero, ha efectuado el superficiante, da lugar en 2007 a la emisión de tres facturas:

Factura 10/07 DGP de fecha 31/12/2007: Parte proporcional correspondiente al ejercicio 2007 de la prestación de servicios derivada del dº de superficie de Olot.

BI: 120.737,09 € y cuota de IVA a tipo general 19.317,93 €

Factura 09/07 DGP de fecha 31/12/2007: Parte proporcional correspondiente al ejercicio 2007 de la prestación de servicios derivada del dº de superficie de Cerdanyola del Vallès.

BI: 309.508,35 € y cuota de IVA a tipo general 49.521,34 €

Factura 08/07 DGP de fecha 31/12/2007: Parte proporcional correspondiente al ejercicio 2007 de la prestación de servicios derivada del dº de superficie de Santa Coloma de Gramenet.

BI: 330.673,90 € y cuota de IVA devengada a tipo general 52.907,82 euros.

Entidad comprobada (superficiario):

a) Por el edificio de Olot:

La primera de las facturas siguientes resulta ser la correlativa a la emitida por la Generalitat. Existe una factura expedida por la fianza que fue devuelta debido a la exoneración que el arrendatario como ente público disfruta de tal obligación de acuerdo con el artículo 36.6 Ley 29/94 de 24 de noviembre de Arrendamientos Urbanos.

FACTURA	FECHA	DESCRIPCION	BASE	CUOTA
2007/O007	31/12/2007	Futura entrega	120.737,09	19.317,93
2007/O001	31/07/2007	Alquiler julio	21.846,45	3.495,43
2007/O002	01/08/2007	Alquiler agosto	33.862,00	5.417,92
2007/O003	01/09/2007	Alquiler septiembre	33.862,00	5.417,92
2007/O004	01/10/2007	Alquiler octubre	33.862,00	5.417,92
2007/O005	01/11/2007	Alquiler noviembre	33.862,00	5.417,92
2007/O006	01/12/2007	Alquiler diciembre	33.862,00	5.417,92

b) Por la futura entrega del edificio de Cerdanyola:

Factura 2007/O009 de fecha 31/12/2007 por importe de 309.508,35 euros más cuota de IVA a tipo general de 49.521,34 euros, correlativa a la emitida por la Generalitat de Cataluña.

Dado que la cuestión de los tres días del alquiler de 2007 es dudosa y que la entidad comprobada no declaró tal importe, no haremos referencia a los mismos.

c) Por la futura entrega del edificio de Santa Coloma de Gramenet:

Factura 2007/O008 de fecha 31/12/2007 por importe de 330.673,90 euros más cuota de IVA a tipo general de 52.907,82 euros, correlativa a la emitida por la Generalitat de Cataluña.

Para finalizar este apartado referente a la facturación hemos de señalar que las partes, durante los ejercicios 2005 y 2006 se han emitido facturas cada una por los importes correspondientes a la prestación del servicio correspondiente al derecho de superficie en la parte de la contraprestación con exigibilidad superior a un año y por el anticipo que ello suponía respecto de la futura entrega. En el momento de abordar la regularización volveremos sobre ello.

5. El obligado dedujo en el primer trimestre de 2007 factura recibida de Z... SA (NIF ...) de fecha 30/12/2006 asentada en fecha 19/01/2007, por importe de 929,38 euros de base imponible y 148,70 euros de cuota de IVA soportada a tipo general, que corresponde a la compra de bebidas alcohólicas."

Por otro lado, en el antecedente de hecho Séptimo del acuerdo de liquidación se recoge lo siguiente:

"Séptimo.- El actuario se extiende en consideraciones acerca del derecho de superficie, su naturaleza jurídica y características, para pasar seguidamente a perfilar los aspectos más destacados de su tributación en el ámbito del IVA: Refiere que se trata de una cuestión en la que pueden advertirse algunos cambios de criterio de la Dirección General de Tributos (DGT). En el presente caso, las partes constituyeron unos derechos de superficie en 2005, y han mantenido un criterio de tributación que reputa "más o menos acorde con lo dispuesto en la normativa reguladora del IVA y con el criterio administrativo (CVDGT V0355-06 de 01 de marzo de 2006)": así, el propietario del suelo prestaba un servicio de tracto sucesivo por el que recibía un canon, a veces, y, en todo caso, la entrega de una edificación en el momento de la extinción del derecho, devengándose el IVA por la parte de la contraprestación del derecho de superficie que constituía la futura entrega de la edificación a 31 de diciembre de cada año, y correlativamente se devengaba el IVA de la futura entrega de la edificación por la parte de la contraprestación que de tal entrega suponía la recepción de un servicio, el derecho de superficie. Todo ello, de acuerdo con el artículo 75.Uno 7.º párrafo 2.º y Dos LIVA, respectivamente.

Sin embargo, en el presente caso concurren circunstancias que han sido analizadas por la DGT en reiteradas consultas, y que vienen a matizar el criterio anterior: tales circunstancias consisten en que el propietario del suelo superficiado es el arrendatario del edificio construido, concurriendo en el presente caso la eventualidad de que los contratos de constitución del derecho de superficie y los de arrendamiento son celebrados el mismo día, por las mismas personas y de acuerdo con el modelo que se recogía en el Pliego de Bases del concurso. Esta especial característica, según criterio de la DGT, determina que el arrendamiento al propietario y la posterior reversión del edificio cambien de calificación, pasando a convertir a la entidad superficiaria de mera inicial arrendadora en vendedora, en virtud del artículo 8.Dos 5.º LIVA.

Así, el acta transcribe la Contestación a Consulta Vinculante 0193-07, de 25 de enero de 2007:

(...)

Esta contestación de la DGT representa un cambio de criterio reconocido de modo expreso en la contestación 1933-07, de 18 de septiembre, y reiterado posteriormente (por ejemplo, en contestaciones como la 2404-07, de 12 de noviembre de 2007; 2405-07, de 12 de noviembre de 2007; 1314-08, de 20 de junio de 2008; 2516-08, de 30 de diciembre de 2008, ó 0545-09, de 23 de marzo)"

Por su parte, en el antecedente de hecho Octavo del acuerdo de liquidación se recoge lo siguiente:

"Octavo.- Con arreglo a dicha doctrina, y respecto al devengo del IVA, el actuario considera que la entidad ha efectuado la entrega, al menos de la posesión, de dos de los tres edificios objeto de la propiedad superficiaria (Olot y Cerdanyola del Vallès), por lo cual el hecho imponible entrega de bienes -de acuerdo con la definición del artículo 8.Dos 5º LIVA- se ha producido en ese momento.

El edificio de los Juzgados de Olot se puso en posesión de la Generalitat en fecha 12 de julio de 2007, por lo que el devengo se produce en el tercer trimestre de 2007. Mientras, el edificio de los juzgados de Cerdanyola se puso en posesión de la Generalitat en diciembre de 2007. A efectos de IVA y de entender transmitida la posesión y por tanto producido el hecho imponible resulta suficiente con la entrega de las llaves efectuada para la ocupación del bien, no incidiendo en ello los problemas que, respecto de las rentas arrendaticias devengadas tengan los contratantes. Abunda en ello el hecho de que el arrendador haya intentado cobrar las rentas de 28-12-

07 a 31-12-07, y también que se haya deducido el IVA soportado derivado de las facturas de todas las certificaciones de obra generadas por la ejecución de obra de tal juzgado, alegando que ya se había entregado la obra ejecutada (art. 75.Uno 2º párrafo 2º LIVA, contrario sensu). El devengo se produce, así, en el cuarto trimestre de 2007.

Por consiguiente, habiéndose producido el devengo de la entrega de las dos edificaciones, acontece en ese mismo momento el devengo del derecho de superficie por la parte de la contraprestación que se corresponde con la entrega de los edificios, y que en este caso coincide con la total contraprestación, dado que no se ha acordado pagar canon alguno, pacto totalmente lícito de acuerdo con las características de este derecho real. En tal sentido, el art. 75.7.º in fine LIVA señala que “Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del nº 1 precedente” y sobre este particular, la contestación a consulta de la DGT V1314-08 de 20 de junio señala:

“No obstante, puesto que en el supuesto objeto de consulta no se ha pactado un canon periódico sino la entrega anticipada de parte de la edificación a construir sobre el terreno objeto de cesión y, por tanto, no existe contraprestación dineraria sino en especie y su exigibilidad se ha establecido con una periodicidad superior a un año natural, resulta de aplicación lo establecido en el párrafo segundo del mencionado artículo 75.uno.7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual, ‘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 periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha’.

De acuerdo con lo expuesto, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por la constitución del derecho de superficie se producirá a 31 de diciembre de cada año. Ahora bien, hay que tener en cuenta la especialidad de la operación descrita en la consulta. Con carácter general, según el contenido propio del derecho de superficie, lo edificado sobre el terreno objeto del citado derecho real revertirá al propietario de la parcela transcurrido el plazo pactado, en este caso cincuenta años. Sin embargo, en el presente caso, de acuerdo con los términos contractuales, el propietario del terreno pasará a ser propietario de parte de la mencionada edificación desde el momento en que ésta se haya construido. En estas circunstancias, la parte de la contraprestación del derecho de superficie que se corresponde con la entrega parcial del edificio construido se devengará en el momento en que dicho edificio se ponga en poder del Ayuntamiento.(...)”.

La aplicación de este criterio supone situar el devengo de la entrega de los edificios de Olot y Cerdanyola respectivamente en el tercer y cuarto trimestre de 2007, y reducir así la base imponible y cuota de IVA devengado declaradas y el importe de IVA deducido en los importes de las facturas anteriormente relacionadas, emitida y recibida (artículo 94.Tres LIVA) por causa del edificio aún en construcción en 2007 en Santa Coloma de Gramenet, así como que se elimine el IVA devengado declarado en el cuarto trimestre por el alquiler y por la reversión del edificio de Olot, ya entregado en el tercer trimestre.

En cuanto a las cantidades declaradas en 2005 y 2006 por tal concepto como IVA devengado y deducido respecto de los tres edificios, entiende el actuario que en cuanto al modo de regularizar la situación tributaria de superficiante y superficiario debe aplicarse el criterio manifestado por la DGT en Consulta V1933-07 de 18 de septiembre, procediendo que los obligados puedan rectificar las cuotas repercutidas en el plazo de un año desde que tengan conocimiento del error de Derecho que tal consulta considera la tributación incorrecta debida a un cambio de criterio por su parte (“...Si la rectificación supone una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por instar procedimiento de ingresos indebidos o regularizar su situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación(...)”).”

Por otro lado, en el antecedente de hecho Noveno del acuerdo de liquidación, relativo a la “base imponible del IVA en la entrega de los edificios de Olot y Cerdanyola del Vallés”, se recoge lo siguiente:

“Noveno.- Base imponible del IVA en la entrega de los edificios de Olot y Cerdanyola del Vallés

La base imponible, como regla general (artículo 78.Uno LIVA), está constituida por el importe total de la contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes, que será la que hayan pactado las partes.

Como aplicación particular de tal regla, en cuanto a la base imponible correspondiente a la entrega de los edificios objeto de la propiedad superficiaria, estima el actuario que debe tenerse presente que la entidad comprobada recibe, en cada operación, una parte de contraprestación dineraria (renta que retribuye el arrendamiento) y otra no dineraria (derecho de superficie sobre un terreno ajeno, que retribuye la reversión del edificio). Por tanto, ha de aplicarse el artículo 79.Uno de la Ley, que dispone que sí, como en este caso, 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.

Así, en cada entrega debe compararse el valor de mercado de lo entregado con la suma del valor de mercado del derecho de superficie recibido más la contraprestación dineraria percibida, para elegir el mayor de los citados importes como base imponible, teniendo presente la necesidad de una aplicación prudente y a favor del contribuyente, dado lo novedoso del criterio y la falta de precedentes:

a) Como valor de mercado del derecho de superficie se acoge el establecido como base imponible a efectos de la superficiante, que no puede ser inferior al valor de mercado señalado en el apartado siguiente, en el momento de la puesta en posesión.

b) Como valor de mercado de las construcciones, el acta señala el sugerido en la CVDGT V0193-07 de 25 de enero de 2007, según la cual: "(...), se deduce que como valor de mercado de las instalaciones objeto de reversión podrá tomarse, a estos efectos, el valor neto contable de las mismas, calculado conforme a lo dispuesto por las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades. En el caso planteado en la consulta lo lógico es que este valor se corresponda con el coste de la edificación, ya que el edificio se pondrá en posesión del arrendatario (IVIMA) en el momento en que su construcción haya concluido. No procede computar el importe del Fondo de reversión de dotación obligatoria para esta categoría de activos."

La Jurisprudencia del TJCE guarda silencio a la hora de incluir en la base imponible en este caso (contraprestación parcialmente no dineraria) el margen comercial que habitualmente se añadiría al coste, circunstancia que lleva a la DGT a declarar que se asuma tal coste como base imponible (vid. CVDGT 1679-08 de 16 de septiembre, que si bien se refiere a una permuta hace un pormenorizado estudio de la determinación de la base imponible en el IVA en caso de contraprestaciones total o parcialmente no dinerarias a la luz de la jurisprudencia comunitaria).

El coste de la construcción de las citadas edificaciones fue comunicado por el obligado tributario mediante la aportación de un documento y declaración recogida en diligencia número 2. Se trata de los costes incurridos hasta 31 de diciembre de 2007, y difieren de las valoraciones provisionales que se otorgaron en las escrituras de constitución de los derechos reales:

- Edificio de Olot: coste declarado 3.940.209,21 euros frente al previsto en la escritura que era 3.648.834,96 €;

- Edificio Cerdanyola: 8.353.559,72 euros frente al previsto en la escritura 9.486.768,88 €.

Tales importes, en caso de incurrirse en costes posteriores imputables al propio proceso de construcción están sujetos a la posible modificación de la base imponible que establece el artículo 80. Seis LIVA.

c) Como contraprestación dineraria se halla el importe de las rentas a percibir por los dos alquileres de los edificios de Olot y Cerdanyola del Vallès:

En este sentido, la consulta CVDGT V1160-2008 manifiesta, para el caso de un arrendamiento-venta de vivienda que una cooperativa realiza por un período de 10 años a sus socios cooperativistas, quienes obligatoriamente se quedarán con el inmueble transcurrido dicho plazo: "...En la entrega de vivienda, la BI estará formada por el importe total de la contraprestación, es decir, el precio total de la vivienda. Esta cantidad se obtendrá sumando todas las cantidades que hayan de ser satisfechas a lo largo de los 10 años de arrendamiento y que constituyan parte del precio". Es de ver que si bien estos pagos no se actualizan, el actuario considera más prudente hacerlo en el presente caso, dada la inexistencia de antecedentes.

De este modo, estima que los importes dinerarios a percibir a lo largo del período de alquiler de los edificios de Olot y Cerdanyola del Vallès, que suponen la parte dineraria de las operaciones, no pueden traerse nominalmente como base imponible a 2007, por lo cual procede su actualización con criterios financieros. Para ello, parte de los alquileres convenidos, actualizados como ordena el contrato al 2,5% anual desde 01/01/2009, y una vez conocidos los ingresos que hasta agosto de 2024 obtendría nominalmente el obligado, se ha calculado su valor actual a un tipo de actualización del 5%, elegido por diversas razones: en primer lugar, era el interés legal del dinero a fecha de las operaciones (D.A. 30ª Ley 42/2006 de 28 de diciembre de PGE para 2007), es mayor -y por tanto más beneficioso para el contribuyente- que, por ejemplo, el EURIBOR a un año de los meses enjuiciados (de acuerdo con el Boletín Estadístico del Banco de España, el EURIBOR a un año de julio 2007: 4,564%; EURIBOR a un año de diciembre 2007: 4,790%), y además, el 5% es la tasa de descuento tenida en cuenta en el cuadro número 3 de los anexos al Acta de la Mesa de contratación de 10 de marzo de 2005 en que se propone la adjudicación del concurso a la entidad comprobada (protocolizado con las tres escrituras), a los efectos de calcular la total contraprestación a pagar por la superficiante, y también a los de calcular las variaciones de la renta por cada aumento o rebaja del precio de la obra.

(...)"

Por su parte, en el antecedente de hecho Undécimo, relativo a la "base imponible de la entrega de los edificios de Olot y de Cerdanyola", se establece lo siguiente:

"Undécimo.- Base imponible de la entrega de los edificios de Olot y de Cerdanyola

En cuanto al edificio de Olot, se valora en 9.257.149,42 €, importe que surge de adicionar al valor del derecho de superficie recibido el importe actualizado de la contraprestación monetaria convenida (a+b).

a) Valor del derecho de superficie recibido (Coste de la construcción) de acuerdo con documento aportado y declaración del obligado en diligencia número 2 de fecha 02/06/2008:

3.940.209, 21 €

b) Valor de la renta arrendaticia a cobrar: 8.434.288,42 €

Valor actualizado al interés legal del dinero: 5.316.940,21 €

De esta base imponible se ha declarado en el tercer trimestre de 2007 89.570,45 euros. El acta propone incrementar la base imponible del período 3T de 2007 en 9.167.578,97 € y la cuota devengada a tipo general en 1.466.812,64 €, minorando en el cuarto trimestre la base imponible declarada por los tres meses de renta de alquiler y la factura correspondiente al anticipo de reversión a que nos referimos anteriormente, lo cual asciende a una minoración por este edificio de 222.323,09 € y una cuota a tipo general de 35.571,69 €.

Respecto a la base imponible de la entrega del edificio de Cerdanyola, se fija en 21.828.004,79 €, importe de adicionar al valor del derecho de superficie recibido el importe actualizado de la contraprestación monetaria convenida (a+b).

a) Valor del derecho de superficie recibido (Coste de la construcción) de acuerdo con documento aportado y declaración del obligado en diligencia número 2 de fecha 02/06/2008:

8.353.559,72 €

b) Valor de la renta arrendaticia a recibir: 20.175.005,86 €

Valor actualizado al interés legal del dinero:

13.474.445,07 €

De esta base imponible se ha declarado en el cuarto trimestre de 2007 309.508,35 euros. Procede pues incrementar la base imponible del período 4T de 2007 en 21.518.496,44 € y la cuota devengada a tipo general en 3.442.959,43 €.

Por otra parte y más allá del ámbito de esta regularización, resultaría que el superficiante tendría que haber repercutido el IVA correspondiente en julio y diciembre de 2007, por el devengo de los derechos de superficie, al menos, en el importe de la contraprestación del mismo que es el citado coste de las construcciones, dado que se le ponen en posesión en el justo momento de la finalización y no ha habido lugar a la depreciación. La cantidad de IVA que para el superficiante resultaría soportada como consecuencia de la constitución del derecho de superficie, será la correspondiente al coste de la construcción, por la misma que habría de haber repercutido el IVA devengado."

Por otro lado, en el antecedente de hecho Duodécimo del acuerdo de liquidación se recoge lo siguiente:

"Duodécimo.- El acta propone finalmente regularizar la deducción improcedente de unas cuotas de IVA soportado correspondiente a la compra de bebidas alcohólicas, por cuanto la no deducibilidad de las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de alimentos, bebidas y tabaco, y de las soportadas para atenciones con clientes, asalariados o terceras personas, resulta de la lectura del artículo 96.Uno 3º y 5º LIVA.

En definitiva, el actuario eleva una propuesta consistente en:

- *Minorar el importe declarado por cuotas soportadas en operaciones interiores en el 1T de 2007 por importe de 148,70 euros (compra de bebidas).*
- *Incrementar la base imponible del período 3T de 2007 en 9.167.578,97 € y la cuota devengada a tipo general en 1.466.812,64 € (transmisión de la posesión del Juzgado de Olot).*
- *Incrementar la base imponible del período 4T de 2007 en 21.518.496,44 € y la cuota devengada a tipo general en 3.442.959,43 €. (transmisión de la posesión del Juzgado de Cerdanyola del Vallès).*
- *Minorar la base imponible del período 4T de 2007 en 552.996,99 € y la cuota devengada a tipo general en 88.479,52 € (anticipos de la reversión declarados por los juzgados de Olot, entregado en el tercer trimestre de 2007 y Santa Coloma de Gramenet, no entregado en 2007, y rentas arrendaticias del edificio de Olot correspondientes al último trimestre de 2007).*
- *Minorar el importe declarado por cuotas soportadas en operaciones interiores en el 4T de 2007 por importe de 52.907,82 € (IVA soportado por el devengo anticipado del dº de superficie del edificio de Santa Coloma de Gramenet, no entregado en 2007). No se elimina este mismo concepto respecto de los dos edificios entregados, puesto que la superficiante debió repercutir en el tercer y cuarto trimestres de 2007 un mayor importe aún.”*

Segundo:

Contra el acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, notificado el día 3 de marzo de 2011, en fecha 1 de abril de 2011 se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña.

Por su parte, por el TEAR de Cataluña emitió resolución, de fecha 22 de marzo de 2012 (R.G.: 08/5006/2011), por la que se estima en parte la reclamación interpuesta y se ordena “anular la liquidación practicada y retrotraer las actuaciones”.

En particular en la resolución del TEAR de Cataluña de fecha 22 de marzo de 2012 se establece lo siguiente:

“ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, reunido en sala y fallando en primera instancia, acuerda estimar en parte la presente reclamación, ordenando anular la liquidación impugnada y retrotraer las actuaciones al objeto de que, tras las actuaciones pertinentes, se practique nueva liquidación en la que:

1º) Se tomen en consideración los hechos imponibles y devengos de los mismos que resultan de lo expuesto en el Fundamento de Derecho Sexto anterior.

2º) Se tome como base imponible de las operaciones de entregas de bienes correspondientes a la reversión de las edificaciones la que resulte de los datos determinados por la Inspección y relativos al valor neto contable de las mismas.

3º) Se tome como base imponible relativa a los arrendamientos la que resulta del tipo de intereses de actualización y de los importes utilizados por la Inspección en la liquidación impugnada.

4º) Se considere deducible el IVA devengado por las operaciones de constitución de derechos de superficie realizadas por y de las que es sujeto pasivo la superficiante. A tal efecto, deberá determinarse la base imponible de las operaciones con arreglo a lo señalado en el Fundamento de Derecho Séptimo anterior, lo que implica cuantificar el valor de mercado de los derechos de superficie.

5º) Se considere no deducible el IVA soportado que el sujeto pasivo dedujo en el primer trimestre de 2007 por factura recibida de Z... SA (NIF ...) de fecha 30/12/2006 asentada en fecha 19/01/2007, por importe de 929,38 euros de base imponible y 148,70 euros de cuota de IVA soportada a tipo general, que corresponde a la compra de bebidas alcohólicas.”

Tercero:

Contra la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 22 de marzo de 2012, notificada a la entidad I... SA en fecha 1 de junio de 2012, en fecha 29 de junio de 2012 se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- Se alega “*infracción de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima*”, indicándose que se considera que “*la calificación de la operación de constitución del derecho de superficie como una operación de tracto sucesivo o continuado, a la que, por tanto, resultaría aplicable la regla de devengo contenida en el artículo 75.Uno.7º de la LIVA, es correcta y, en todo caso, resulta ajustada a Derecho*”.

Asimismo, se invoca “la infracción de los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima en la Administración”, haciéndose referencia a lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución Española y en el artículo

3.1 de la Ley 30/1992, así como a lo establecido en determinadas sentencias del Tribunal Supremo, del Tribunal Constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

- Se alega *“infracción del principio de prohibición de la analogía”, afirmándose “no concurrencia del hecho imponible del artículo 8.dos.5º LIVA”.*

Se considera que no se cumple *“el supuesto de hecho contemplado en el artículo 8.Dos 5º de la LIVA, dado que en los contratos de arrendamiento celebrados en noviembre de 2005, no existe ninguna cláusula de transmisión vinculante del bien arrendado, pues la finalidad del negocio era su uso y disfrute en concepto de arrendamiento”.*

- Se alega que *“el esquema contractual asimilable al aplicado por la Generalitat es el propio del contrato de concesión de obra pública”, indicándose que “conforme al régimen fiscal aplicable a esta figura contractual tampoco se produce un devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de la puesta a disposición de la obra pública al inicio del período de explotación, sino periódicamente a medida que el concesionario va prestando los servicios asumidos durante la vigencia de la concesión”.*

- Se alega *“no concurrencia del hecho imponible del artículo 8.dos.5º por la imposibilidad de aplicar el nuevo criterio de la DGT a la institución del derecho de superficie según la regulación en el derecho foral catalán”, indicándose, entre otros extremos, que “el derecho de uso por cualquier concepto de la construcción a favor del propietario de la finca se prevé como potestativo, como un pacto voluntario adicional, de manera que no constituye un elemento configurador del derecho de superficie”.*

- Por la entidad I... SA se alega, asimismo, determinadas *“incorrecciones en la liquidación dictada por la Inspección”.*

En particular, en el escrito de interposición del recurso de alzada se establece lo siguiente:

“En el hipotético caso de considerar que la liquidación propugnada por la Inspección se ajusta al negocio jurídico celebrado por las partes, y de considerarse que la puesta a disposición de los inmuebles conlleva el devengo del IVA, cuestión que negamos, la liquidación es igualmente incorrecta por los siguientes criterios:

1. Actualización de las rentas arrendaticias a un tipo distinto del utilizado por la Administración Tributaria.
2. Los importes satisfechos a mi representada por los servicios de conservación y mantenimiento de las edificaciones prestados a la Generalitat en ningún caso podrían formar parte de las rentas arrendaticias.
3. En ningún caso podrían formar parte de las rentas arrendaticias la actualización de la renta de Cerdanyola del ejercicio 2009.
4. El devengo del IVA se limitaría a la parte que correspondiese a la entrega de las citadas edificaciones y en ningún caso afectaría a las rentas arrendaticias.”

Cuarto:

Contra la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 22 de marzo de 2012, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el día 30 de mayo de 2012, en fecha 29 de junio de 2012 se interpuso recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Notificada la puesta de manifiesto del expediente el 25 de julio de 2012, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT presenta en fecha 23 de agosto de 2012 escrito en el que se considera que *“en lo que afecta a la tributación del derecho de superficie, la Resolución impugnada confirma en todos sus extremos los criterios mantenidos por la Inspección relativos a la calificación de la operación, devengo y base imponible, de los que en definitiva resulta la liquidación practicada, excepto por lo que se refiere a la cuantía del impuesto deducible por la recurrente, acogiendo favorablemente en este punto las alegaciones de la entidad al respecto sobre admisibilidad de la deducción de las cuotas que por su parte el Ayuntamiento [sic], de conformidad con el criterio mantenido por la Inspección, y ahora confirmado por el Tribunal, le debió repercutir por la operación regularizada”.*

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT alega, en síntesis, lo siguiente:

- Se afirma que *“la Resolución impugnada entiende (...) procedente admitir en este caso la deducibilidad en su importe total del IVA devengado en el ejercicio 2007 por las operaciones de constitución de derecho de superficie realizadas por y de las que es sujeto pasivo la Generalitat de Catalunya” en base, según el Director del Departamento, a que “el incumplimiento de los requisitos exigibles, esto es, la ausencia de factura y su*

correspondiente anotación en libro-registro, no obedece a una conducta negligente de la entidad sino que deriva de una calificación jurídica errónea de la operación pero emitida por la Administración Tributaria a la que las partes se acogieron”, así como en base a que “las facturas que al efecto debieron emitirse no responden a operaciones independientes sino que por el contrario forman parte de una relación jurídica compleja que como tal debe ser objeto de regularización global”.

Se indica que el TEAR de Cataluña se remite a lo establecido por el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 29 de septiembre de 2009 y 25 de marzo de 2009.

Se considera por el Director del Departamento que “a diferencia de lo que ocurre en los supuestos analizados por el Tribunal Supremo, no nos enfrentamos a meros defectos formales, ya sea en el contenido de las facturas o en la contabilización de las operaciones, frente a los que, en aras del principio de neutralidad, se admite deba cederse en determinadas situaciones, sino a la inexistencia de factura o, lo que es lo mismo, a la inexistencia de IVA soportado respecto del que pueda siquiera plantearse su deducibilidad”.

Asimismo, se indica que “el Tribunal Supremo se apoya fundamentalmente en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en adelante TJUE, de 8 de mayo de 2008, Ecotrade Spa, dictada en los asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07 en la que, por referencia al supuesto planteado, y dado el carácter sustancial del derecho a la deducción en el sistema aplicativo del IVA, el TJUE había declarado que “una simple obligación formal, por muy justificada que ,la misma pueda estar para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir”, en base a lo cual concluye el TJUE la procedencia de que las autoridades tributarias admitan en un supuesto como el de autos, en que el sujeto no había declarado la operación en base a una interpretación razonable de la norma, la deducibilidad del correspondiente IVA soportado”.

Se alega por el Director del Departamento que los argumentos de las sentencias del Tribunal Supremo referidas “no resultan en absoluto extrapolables a supuestos como el que se plantea en la liquidación impugnada por existir diferencias sustanciales que impiden su asimilación”.

- Se considera por el Director del Departamento que “es nota común a todos los supuestos analizados, tanto por el TJUE y por nuestro Tribunal Supremo, es la existencia de la correspondiente factura en el período regularizado, como no puede ser de otra manera dado que, en otro caso, sencillamente no puede entenderse el Impuesto soportado, y en consecuencia nada puede plantearse al respecto sobre su ejercicio”.

Asimismo, se alega que “si no hay factura no hay IVA SOPORTADO, y esta es la diferencia fundamental que, frente a los supuestos analizados tanto por el TJUE como por el Tribunal Supremo, caracteriza en este caso la liquidación impugnada practicada a la entidad I... SA.”

Por otro lado, en el escrito de alegaciones se recoge lo siguiente:

“Tal y como consta en el apartado C). 4 “Facturas expedidas por las partes” del punto 1 de los hechos descritos en la Resolución impugnada, en el ejercicio 2007 la Generalitat de Catalunya únicamente había expedido 3 facturas, una por cada uno de los edificios, por la parte proporcional correspondiente al ejercicio de la prestación de servicios derivada del derecho de superficie, con un importe de IVA repercutido respectivamente en cada una de ellas de 19.317,93 (Olot), 49.521,34 (Cerdanyola del Vallés) y 52.907,82 euros (Santa Coloma de Gramenet), lo que asciende a un importe global de 121.747,09 euros, correspondiente en consecuencia con el importe del IVA soportado por la entidad I... en el ejercicio 2007, cuya deducibilidad se admite en el acuerdo de la Inspección con excepción exclusivamente de los 52.907,82 euros del edificio de Santa Coloma de Gramenet, que no fue entregado en el ejercicio 2007.

De acuerdo con lo anterior, el importe del IVA soportado por I... SA en el ejercicio 2007 y que, de conformidad con la calificación de la operación y la tributación que le corresponde en los términos que el propio Tribunal acepta en la Resolución impugnada, resulta deducible en el ejercicio asciende a 102.429,16 euros, importe efectivamente admitido por la Inspección. La inclusión en la liquidación practicada a I... SA por el ejercicio 2007, como deducible, del total IVA devengado por las operaciones de constitución de los derechos de superficie realizadas por y de las que es sujeto pasivo la Generalitat por importe previsiblemente muy superior al facturado en dicho ejercicio, además de suponer la deducibilidad de un IVA no soportado, en contra de todos los principios básicos aplicables, puede adicionalmente conllevar una importante pérdida de ingresos fiscales a menos que:

-En primer lugar, por parte de I... SA se proceda a una regularización simultánea de las deducciones en su caso practicadas en los ejercicios subsiguientes por los importes que, conforme a la calificación que venía otorgando a la operación, la Generalitat hubiera ido facturando con posterioridad al año 2007. En otro caso, se produciría una duplicidad en el importe del IVA soportado deducido.

-Y en segundo lugar, por parte de Generalitat, se proceda a la correspondiente declaración e ingreso de las cantidades devengadas en el año 2007, según el criterio de la Inspección, con rectificación al efecto de las facturas que, de conformidad con el criterio aplicado por las partes, fueron emitidas en los ejercicios subsiguientes al 2007. En otro caso, y adicionalmente a la duplicidad en el importe del Impuesto deducido por I... SA en los términos que acabamos de indicar, se estaría admitiendo la deducibilidad por la entidad en un solo ejercicio de cantidades que, sin embargo, la Generalitat tiene previsto facturar a lo largo de toda la duración del contrato (225 meses).”

- Por otro lado, se indica que *“a juicio del Departamento de Inspección, el IVA devengado en el ejercicio 2007 por las operaciones de constitución de derechos de superficie realizadas por y de las que es sujeto pasivo la Generalitat, en relación a los edificios de Olot y Cerdanyola del Vallès, debe admitirse como deducible por I... SA en el ejercicio 2007, únicamente en el importe facturado a la fecha por la Generalitat, que se corresponde, en consecuencia, con el importe efectivamente soportado”*.

Asimismo, se considera que *“el ejercicio del derecho a la deducción del importe restante, que en ningún caso se deniega, debe condicionarse a la emisión por la Generalitat de la correspondiente factura en la que efectúe la repercusión del impuesto”*.

Quinto:

Mediante comunicación del TEAR de Cataluña, de fecha 1 de octubre de 2012, notificada el día 3 de octubre de 2010, se puso de manifiesto a I... SA el recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Por su parte, por I... SA se presenta escrito, en fecha 2 de noviembre de 2012, en el que se formulan, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Imprudencia del recurso de alzada interpuesto por el Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria por la existencia de un defecto formal: la interposición no contiene alegaciones.

Se considera por I... SA que las alegaciones debieron presentarse, de acuerdo con lo establecido en el artículo 241 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el plazo de un mes establecido en dicho artículo, puesto que la Inspección “ha estado personada en todo momento” en el procedimiento.

Asimismo, se considera que el recurso de alzada se ha presentado “extemporáneamente, al presentarse las alegaciones en fecha de 23 de agosto de 2012, fecha que excede del mes que tenía el Director General de Inspección para interponer el recurso de alzada desde la notificación realizada ante ese órgano de la resolución parcialmente estimatoria del TEAR”.

- Se considera que *“la inexistencia de facturas trae causa de la aplicación de un criterio administrativo de la DGT”, alegándose “vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima”*.

Se alega que *“habiendo esta parte interpretado correctamente la normativa y mostrando una absoluta diligencia en el cumplimiento de la misma –buena prueba de ello es el seguimiento de la interpretación dada por las consultas de la DGT-, no es de recibo que posteriormente no sólo se le regularice el IVA correspondiente a dicha operación, con los consecuentes efectos perjudiciales que ello ha tenido (...), sino que además, no se le permita deducir el IVA soportado correspondiente a la constitución de los derechos de superficie en el ejercicio 2007 por la ausencia de una formalidad como son las facturas”*.

- Por otro lado, se alega *“obligación de la Administración tributaria de realizar una regularización íntegra y completa del negocio jurídico”, tanto a I... SA, como a la Generalitat, alegándose, asimismo, “vulneración del principio de neutralidad del IVA”*.

Se considera que según sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional citadas en apoyo de su pretensión, la Administración Tributaria al liquidar la deuda *“debió regularizar”* la situación tributaria tanto de I... como de la Generalitat, así como que *“tal regularización debió abarcar a las partes involucradas en la operación de controversia”*.

Respecto de la alegación del Director del Departamento, consistente en que los argumentos de las sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no son extrapolables al supuesto objeto de regularización, se alega por I..., por un lado que en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de septiembre de 2009, *“el caso tratado (...) no se trata de un supuesto de inversión del sujeto pasivo”, “siendo perfectamente trasladable la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2009 al caso que nos ocupa”*.

Asimismo, se considera, que los pronunciamientos de las sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que cita el TEAR de Cataluña *“van mucho más allá de analizar meras irregularidades contables”, indicándose que “fundamentan su decisión en la institución de la deducción como el pilar fundamental del sistema impositivo del IVA”*.

- Se solicita confirmación por el Tribunal Económico-Administrativo Central de que *“la GENERALITAT puede emitir las facturas correspondientes al ejercicio 2007, e I... deducirlas”, solicitándose, asimismo al TEAC “que confirme si es posible que la GENERALITAT pueda emitir facturas ahora, transcurridos más de 4 años desde el devengo del impuesto”.*

Sexto:

Mediante comunicación, de fecha 1 de octubre de 2012, notificada el día 3 de octubre de 2012, por el TEAR de Cataluña se puso de manifiesto el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT a la GENERALITAT DE CATALUNYA, no constando la presentación de alegaciones por dicha parte.

Séptimo:

Por la Secretaría del Tribunal Económico-Administrativo Central se emite comunicación, de fecha 21 de enero de 2013, por la que, haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 LGT, se decreta la acumulación de las reclamaciones 00/177/2013 y 00/178/2013.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de los recursos de alzada planteados, que han sido interpuestos en tiempo y forma por personas legitimadas al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Procede determinar las siguientes cuestiones:

- Si el recurso de alzada planteado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT se ha interpuesto en plazo o es extemporáneo.
- Si concurre la infracción alegada por I... **SA**, de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.
- Calificación de la operación objeto de regularización, determinándose si procede la aplicación de lo dispuesto en el artículo 8.Dos.5º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Si la determinación de la base imponible efectuada por el acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, es conforme a Derecho.
- Si es conforme a Derecho la retroacción de actuaciones ordenada por la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 22 de marzo de 2012, para que se practique nueva liquidación en la que, entre otros extremos, *“se considere deducible el IVA devengado por las operaciones de constitución de derechos de superficie realizadas por y de las que es sujeto pasivo la superficiante”.*
- Si concurre vulneración del principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de no haberse efectuado, según I... **SA**, *“regularización íntegra y completa del negocio jurídico”*, tanto a I... **SA** como a la GENERALITAT DE CATALUNYA.

Segundo:

Con carácter previo al análisis del fondo del asunto, procede determinar si el recurso de alzada planteado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT fue interpuesto en plazo o es extemporáneo.

El recurso de alzada ordinario en la vía económico-administrativa se encuentra regulado en el artículo 241 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y en el artículo 61 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa.

En el artículo 241 LGT se establece lo siguiente:

“1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-

Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

2. Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

3. Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia.

4. En la resolución del recurso de alzada ordinario será de aplicación lo dispuesto en el artículo 240 de esta Ley.”

Por otro lado, en el artículo 61 RGRVA se establece lo siguiente:

“1. Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados.

Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario y el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio según lo previsto en los artículos 241, 242 y en los apartados 5 y 6 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando la citada resolución estime total o parcialmente la reclamación interpuesta.

A los efectos del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, el Tribunal Económico-administrativo Central notificará la resolución al Director General de Tributos.

2. El recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente de aplicación de los tributos y el de la reclamación al Tribunal Económico-administrativo Central.

Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-administrativo Central.

La práctica de las pruebas, en su caso, se regulará por lo dispuesto para la primera instancia.

(...)”

En el presente supuesto, debe indicarse que en fecha 30 de mayo de 2012 se notificó al Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 22 de marzo de 2012 (08/5006/2011).

Por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT se interpuso, en fecha 29 de junio de 2012 recurso de alzada ordinario ante el TEAC, con número 00/177/2013, por el siguiente motivo: “desacuerdo con el IVA deducible”.

Mediante comunicación, de fecha 20 de julio de 2012, notificada el día 25 de julio de 2012, se puso de manifiesto al Director General de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el expediente para que en el plazo de un mes formulase alegaciones.

Por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT se presentó, en fecha 23 de agosto de 2012, escrito de alegaciones.

Por la entidad I... SA, se considera que el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento incurre en un defecto formal al no incluir, según dicha parte, alegaciones, considerando que el recurso es extemporáneo, como consecuencia de haberse presentado alegaciones en fecha 23 de agosto de 2012.

Según doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, recogida en resolución de fecha 15 de marzo de 2012 (00/5002/2010), debe indicarse que no puede considerarse que el Director del Departamento estuviese personado en el procedimiento de primera instancia por el hecho de que el acto impugnado hubiera sido dictado por la Inspección de los Tributos, por lo que el plazo del mes a que se refiere el artículo 241.1 de la LGT 58/2003 lo es a los efectos de que se limite a interponer el recurso y, una vez interpuesto será cuando se le conceda otro mes a los efectos de que pueda consultar el expediente y formular las correspondientes alegaciones.

Por otro lado, una interpretación distinta de la expuesta colocaría al recurrente, que conoce la resolución del TEAR pero no el expediente, en una situación de indefensión y evidente discriminación respecto de los demás legitimados para recurrir en alzada, en cuanto éstos sí han tenido oportunidad de examinar el expediente con anterioridad al fallo del TEAR.

Por su parte en sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 21 de octubre de 2013, se establece, entre otros extremos, que *“cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada puede desdoblarse en dos fases: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA”, indicándose, asimismo, que “en relación a la cuestión de la personación del Director del Departamento en el procedimiento suscitado ante el TEAR, debe tenerse en cuenta que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender en sentido explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión”.*

Por tanto, puesto que la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 22 de marzo de 2012, fue notificada al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 30 de mayo de 2012, así como que dicho Director del Departamento interpuso recurso de alzada en fecha 29 de junio de 2012, y no estaba personado en primera instancia, por este Tribunal se considera que el recurso de alzada interpuesto por el mencionado Director del Departamento no es extemporáneo.

Tercero:

Procede determinar si el acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, incurre en la infracción, alegada por I... SA, de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima como consecuencia de aplicar los criterios recogidos en consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 25 de enero de 2007 (V0193-07), en lugar del *“criterio manifestado por la DGT en las consultas existentes en la fecha en que se constituyó el derecho de superficie (ejercicio 2005)”*.

En particular, en el escrito de interposición del recurso de alzada planteado por I... SA se recoge lo siguiente:

“Asimismo, esta parte sostiene que el IVA correspondiente a la entrega de las edificaciones construidas se devengaría, en principio, en el momento en el que dicha entrega se produjese (esto es, en el momento de su reversión). No obstante, y dado que el derecho de superficie supone la contraprestación de la construcción del inmueble, a medida que se presta este servicio y se devenga el IVA correspondiente a dicho derecho, se devenga también el Impuesto correspondiente a la reversión el inmueble (artículo 75.Dos de la UVA).

Dicha calificación supone, que las partes contratantes considerasen devengado el Impuesto cada 31 de diciembre, desde el momento de la constitución de los derechos de 'superficie, de acuerdo con los criterios publicados por la propia DGT, en la Consulta V0355-06, de 1 de marzo de 2006”

Asimismo, por I... se alega que “al tiempo de realizar la operación cuya regularización se discute, los criterios interpretativos de la DGT avalaban el procedimiento adoptado (...) según el cual, al no haberse pactado un canon/contraprestación dineraria ni habiéndose fijado el momento de su exigibilidad, resultaría de aplicación lo establecido en el artículo 75.Uno.7º de la Ley 37/1992”, indicándose que “siguió los criterios expuestos por la Administración que (...) indicaban claramente que el devengo del Impuesto para el supuesto que nos ocupa se produciría a 31 de diciembre de cada año”.

Por otro lado, por I... SA se hace referencia a *“la Consulta de la DGT V0193-07, de 25 de enero de 2007”, indicándose, entre otros extremos, que “este criterio parece haberse superado (o cuanto menos matizado) de nuevo en el ejercicio 2008 por una nueva línea de consultas que se alinea con las existentes al tiempo de realizarse la operación y que marcaron el actuar de las partes contratantes”, citándose consultas de la Dirección General de Tributos V0838-08 y V1314-08.*

Según se recoge en los antecedentes del acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, en el acta de disconformidad se alude al criterio manifestado por la DGT en consulta de fecha 25 de enero de 2007, de forma que, según dicho acuerdo de liquidación, *“el actuario considera que la entidad ha efectuado la entrega, al menos de la posesión, de dos de los tres edificios objeto de la propiedad superficiaria (Olot y Cerdanyola del Vallés), por lo cual el hecho imponible entrega de bienes -de acuerdo con la definición del artículo 8.Dos 5º LIVA- se ha producido en ese momento”.*

En relación con los *“efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas”, en el artículo 89.1, párrafo 3º LGT se establece lo siguiente:*

“Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.”

Por su parte, debe indicarse que en el fundamento de Derecho Sexto del acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, se indica que *“en las contestaciones a consultas recibidas sobre supuestos similares, la Dirección General de Tributos viene asimilando el arrendamiento pactado a un arrendamiento-venta y lo considera, así, una entrega de bienes, a la luz del artículo 8.º.Dos.5 de la Ley”,* indicándose que *“ello determina que el devengo del impuesto correspondiente a la entrega del inmueble por la reversión se anticipe al momento de la puesta en posesión del mismo (artículo 75.Uno.1.º, 2.º párrafo LIVA)”*, haciéndose alusión, a título de ejemplo, al criterio establecido en consulta DGT de fecha 12 de noviembre de 2007 (V2405-07).

Así, en el mencionado fundamento de Derecho Sexto del acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, se recoge lo siguiente:

“Sexto.- En las contestaciones a consultas recibidas sobre supuestos similares, la Dirección General de Tributos viene asimilando el arrendamiento pactado a un arrendamiento-venta y lo considera, así, una entrega de bienes, a la luz del artículo 8.º.Dos.5 de la Ley. Ello determina que el devengo del impuesto correspondiente a la entrega del inmueble por la reversión se anticipe al momento de la puesta en posesión del mismo (artículo 75.Uno.1.º, 2.º párrafo LIVA). Por ejemplo, en contestación a la consulta V2405-07, de 12 de noviembre de 2007, afirma:

“De acuerdo con la tributación a que está sometida la operación objeto de consulta y que se ha explicado en los puntos anteriores de esta contestación cabe señalar, respecto de la primera cuestión planteada por el consultante, que el arrendamiento del edificio construido sobre los terrenos cedidos mediante derecho de superficie no tributa como tal arrendamiento, sino que el conjunto de la operación configura una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

De esta forma, por aplicación del citado artículo 8º Dos.5 LIVA:

“la tributación de la entrega de bienes que correspondería a la citada reversión se adelanta en el tiempo. Este es el efecto que tiene en el impuesto el contrato de arrendamiento pactado entre las partes. Como se ha explicado (...), el devengo de estas especiales entregas de bienes se produce en el momento en que el bien en cuestión se pone en posesión del que resultará forzosamente el adquirente en el futuro”.

Ciertamente, podría pensarse que el criterio reflejado no considera la circunstancia de que, en estos casos, la obligación de entrega del edificio a la Administración es preexistente al arrendamiento concertado y jurídicamente independiente del mismo, puesto que deriva en puridad de la propia constitución del derecho de superficie, derecho real al que como decíamos es consustancial la temporalidad, y por tanto la reversión a su extinción. Con todo, cabe observar que en cuanto al devengo, esta interpretación “del conjunto de la operación” conduce al mismo resultado que atender a su objeto primordial, esto es, la ejecución de una obra cuya destinataria es la Administración, supuesto en el que el impuesto, de acuerdo con el artículo 75.Uno.2º bis LIVA, se devenga “en el momento de su recepción”, por más que se haya pactado que su pago se difiera en el tiempo en varios años.

Por consiguiente, debe convenirse que el devengo del impuesto se produce en el momento de puesta a disposición de los edificios, que no es otro que el de cesión en arrendamiento de los mismos al ente superficiante. En tal sentido, los contratos de arrendamiento suscritos incluyen una cláusula específica de entrega del edificio construido a la arrendataria y la obligación en tal momento de levantar la llamada Acta de Puesta a Disposición, una vez confirmada la aptitud del edificio para su recepción y ocupación. Como se ha referido precedentemente, la interesada rechaza que la puesta a disposición de los inmuebles conlleve el devengo del impuesto, porque no se habría producido la entrega del bien, y cita y transcribe dos consultas que estima vendrían a matizar la doctrina al respecto contenida en la contestación V0193-07. No obstante, es constatable que los supuestos sometidos a consideración del Centro directivo y que originan las contestaciones invocadas (V0838-08 y V1314-08) no guardan identidad con los que aquí estamos analizando, pues son casos de cesiones de uso parcial (en uno de los casos, de la propiedad de parte de lo construido a la finalización de la obra). En cambio, debemos referir un pronunciamiento posterior de la misma Dirección General (V2516-08, de 30 de diciembre de 2008), en que se consulta acerca de la tributación de una operación de constitución de un derecho de superficie con arrendamiento de los edificios construidos a favor del propio ente superficiante. Pues bien, la Dirección General reitera de forma escrupulosamente literal el criterio sobre el devengo de la entrega de bienes correspondiente a la reversión que acabamos de transcribir en este mismo apartado, perteneciente a la contestación V2405/2007.”

Se aprecia que por el acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, se hace referencia al criterio recogido en consultas DGT de fecha 21 de enero de 2007 (V0193-07) y de fecha 12 de noviembre de 2007 (V2405-07), entre otras, consistente en que *“la cesión de la edificación en arrendamiento por parte del superficiario al propietario del terreno tiene la calificación de entrega de bienes”,* en virtud del cual procede la aplicación del artículo 8.Dos.5º LIVA y el artículo 75.Uno.1º, párrafo 2º LIVA.

Por este Tribunal se considera que no concurre la infracción alegada de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, por cuanto por la Administración Tributaria se aplica criterio vigente desde el 25 de enero de 2007 (consulta DGT, de 25 de enero de 2007, V0193-07), a operaciones efectuadas en dicho ejercicio 2007.

Cuarto:

Por la entidad I... SA se alega, entre otros extremos, que no procede la aplicación del artículo 8.Dos.5º LIVA a la operación objeto de controversia, por “*infracción del principio de prohibición de analogía*”, así como porque “*el esquema contractual asimilable al aplicado por la Generalitat de Cataluña es el propio del contrato de concesión de obra pública*”, y “*por imposibilidad de aplicar el nuevo criterio de la DGT a la institución del derecho de superficie según su regulación en el derecho foral catalán*”.

Con la finalidad de determinar si la calificación de la operación de entrega de edificaciones mediante arrendamiento como una entrega de bienes recogida en el artículo 8.Dos.5º LIVA, es conforme a Derecho, debe indicarse que por la Dirección General de Tributos se han manifestado varios criterios.

En consulta de fecha 1 de marzo de 2006 (V0355-06) se establecía que, en relación con la constitución del derecho de superficie, el devengo tenía lugar, respecto de la reversión de las instalaciones, “en el momento en que de acuerdo con los términos contractuales, sea exigible dicha reversión”.

Por otro lado, en la mencionada consulta de fecha 1 de marzo de 2006 (V0355-06), respecto del devengo de la operación correspondiente a la reversión de las instalaciones se indicaba lo siguiente:

“En cuanto al devengo de la operación correspondiente a la reversión de las instalaciones, éste, en cuanto la operación tenga la naturaleza de entrega de bienes a efectos del Impuesto, se produce, en principio, cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable, ello conforme al número 1º del artículo 75.Uno de la Ley 37/1992.

No obstante, hay que tener en cuenta que la constitución del derecho de superficie es la contraprestación de la citada reversión, al margen de que como contraprestación de la constitución del derecho de superficie se satisfaga además el canon que se establezca en cada caso. Considerando que, conforme al apartado dos del artículo 75 de la Ley 37/1992, los pagos anticipados de las operaciones sujetas al Impuesto suponen el devengo del mismo en el momento del cobro y por los importes efectivamente percibidos, hay que señalar que a medida que se preste el servicio que implica la constitución del derecho de superficie, conforme a las reglas de devengo que se han señalado con anterioridad, deberá considerarse asimismo que se devenga el Impuesto correspondiente a la reversión de las instalaciones.”

Posteriormente, mediante consulta de fecha 25 de enero de 2007 (V0193-07) se establece lo siguiente, en relación con la reversión de las instalaciones, y ante la especialidad del supuesto objeto de consulta, consistente en que el superficiario se comprometía a edificar viviendas en las condiciones establecidas por el propietario del terreno y a arrendárselas durante el plazo de concesión del derecho, a cambio de un precio mensual:

“En relación con la reversión de las instalaciones hay que tener en cuenta la especialidad de la operación descrita en la consulta. En efecto, como en cualquier otro derecho de superficie, lo edificado sobre el terreno objeto del citado derecho real revertirá al propietario de la parcela transcurrido el plazo pactado, en este caso veinte años. Sin embargo, el propietario del terreno pasará a ser arrendatario de la mencionada edificación desde el momento en que ésta se haya construido y hasta que llegue el momento de la reversión. En estas circunstancias, el artículo de la Ley 37/1992 aplicable al caso es el 8.Dos.5º, según el cual:

“Dos. También se considerarán entregas de bienes:

(...)

5º. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento - venta y asimilados.

A efectos de este Impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento - venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes”.

Por tanto, la cesión de la edificación en arrendamiento por parte del superficiario al propietario del terreno tiene la calificación de entrega de bienes, ya que dicha edificación pasará a ser propiedad del arrendatario, en cualquier caso, transcurridos veinte años. En estos supuestos, la Ley del impuesto considera que se trata de

entregas de bienes con una regla de devengo especial contenida en el artículo 75. Uno.1.º, segundo párrafo. Dicho artículo dispone:

“Uno. Se devengará el Impuesto: 1.º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente”.

Por tanto, la parte de la contraprestación del derecho de superficie que se corresponde con la entrega del edificio construido se devengará en el momento en que dicho edificio se ponga en posesión del IVIMA con motivo del arrendamiento, resultando dicho organismo arrendatario de la citada construcción.”

Por otro lado, los criterios recogidos en la mencionada consulta de fecha 25 de enero de 2007 (V0193-07), entre otras, han sido acogidos por el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 13 de abril de 2011 y 19 de octubre de 2011, como se recuerda en la resolución del TEAR de Cataluña objeto de recurso.

Así, en el fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13 de abril de 2011 se establece lo siguiente:

“CUARTO.- (...) en el presente caso existe una especialidad en la operación realizada. ya que el propietario del suelo pasaba a ser arrendatario de la edificación desde el momento de la construcción hasta que llegase el momento de la reversión.

En efecto, según los contratos celebrados, el constructor superficiario se comprometía a ceder en arrendamiento al IVIMA las construcciones edificadas a cambio de un canon arrendaticio predeterminado y actualizable anualmente, fijado para toda la duración de los mismos, por lo que el arrendamiento formaba parte del contenido del derecho de superficie.

Ante esta circunstancia, no puede dejarse de reconocer tampoco que la Dirección General de Tributos viene manteniendo (consultas de 25 de Enero y 12 de Noviembre de 2007, y 13 y 30 de Diciembre de 2008, entre otras) que la cesión de edificación en arrendamiento por parte del superficiario al propietario del terreno tiene la calificación de entrega de bienes, ante lo que dispone el artículo 8 -Dos 5º de la Ley del IVA, según el cual "Dos. También se considerarán entregas de bienes (...) 5º las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. A efectos de este Impuesto se asimilaban a los contratos de arrendamiento -venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometía a ejercer dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes".

Además, entiende que la Ley del Impuesto considera que en estos supuestos, se trata de entregas de bienes con una regla de devengo especial contenida en el artículo 75.Uno,1º, segundo párrafo, que dispone "Se devengará el impuesto: 1ª) En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente".

Por tanto, de aceptarse este criterio, la parte de la contraprestación del derecho de superficie que se corresponde con la entrega del edificio construido se devenga en el momento en que el edificio se pone en posesión del arrendamiento, careciendo de trascendencia los pagos realizados en virtud del arrendamiento, a efectos del Impuesto, al haberse devengado éste de manera anticipada.”

Por su parte, en el fundamento de Derecho Sexto de la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 22 de marzo de 2012, tras referirse a las sentencias del Tribunal Supremo, de fecha 13 de abril de 2011 y de fecha 19 de octubre de 2011, así como a la consulta de fecha 25 de enero de 2007, se contienen determinadas conclusiones:

“(…) En definitiva, a la vista de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos nº V0193-07, de 25 de enero, y de las sentencias del Tribunal Supremo de 14 de abril y de 19 de octubre de 2011 (que hacen suyas las conclusiones de la DGT), son de extraer las siguientes conclusiones:

A) No debe perderse de vista que, como no podía ser de otra forma, debe considerarse la constitución del derecho de superficie como una operación de tracto sucesivo. Esto supone, en principio, que la regla aplicable

relativa al devengo es la que se contiene en el art. 75.Uno.7º de la LIVA. La constitución del derecho de superficie es una operación sujeta a IVA realizada por el superficiante.

B) En el presente caso, la contraprestación del derecho de superficie está constituida, exclusivamente (recuérdese que no existe canon anual), por la cesión, a la finalización del periodo, de la edificación construida sobre el terreno. La operación de cesión de la edificación a la finalización del periodo es una operación sujeta a IVA realizada por la superficiaria.

C) Llegados a este punto, debe tenerse presente que, siendo de aplicación a la entrega futura de la edificación lo dispuesto en el art. 8.Dos.5º, ha de considerarse que el devengo de esta entrega se produce en el momento de la puesta a disposición de la edificación a la superficiante, de acuerdo con la regla de devengo aplicable, art. 75.Uno.1º, segundo párrafo.

D) Por lo tanto, la operación de constitución del derecho de superficie (operación de tracto sucesivo) se retribuye con otra operación cuyo devengo tiene lugar en el momento de la puesta a disposición de la edificación. Así pues, el derecho de superficie de todos los años a los que alcance su duración se satisface con un pago concreto materializado en el momento de dicha puesta a disposición. Esto supone que la constitución del derecho de superficie, de acuerdo con el art. 75.Uno.7º, se devengue en el momento de dicho pago, dado que es cuando resulta exigible la totalidad del precio.

E) Resumiendo lo expuesto en las letras A a D anteriores, resulta que, de momento, se producen dos hechos imponible, uno realizado por la superficiante y otro realizado por la superficiaria, que se devengan simultáneamente.

F) La siguiente cuestión a resolver es la relativa al arrendamiento de la edificación. Tal arrendamiento es una operación sujeta al impuesto realizada por la superficiaria. Como ya se ha dicho, a esta operación, a efectos de su calificación en el impuesto, le es de aplicación el art. 8.Dos.5º. Tal precepto supone que, a efectos del impuesto, estas operaciones se asimilan a entregas de bienes, lo que, obviamente, no supone que pierdan su verdadera naturaleza jurídica. Al decir esto lo que se quiere resaltar es que la aplicación del art. 8.Dos.5º supone calificar tanto la cesión posterior de la edificación (a la finalización del periodo del contrato) como el arrendamiento de la misma como entrega de bienes, lo cual tiene trascendencia a efectos del devengo, al resultar aplicable el art. 75.Uno.1º, segundo párrafo.

No obstante, con el objeto de evitar, errores de interpretación, debe destacarse que, jurídicamente, subsisten dos operaciones: el arrendamiento (con su correspondiente retribución pactada contractualmente) y la cesión posterior (en contraprestación del derecho de superficie).

G) De acuerdo con lo que se acaba de exponer en la letra F, el devengo del arrendamiento (que no es tal a efectos del impuesto) tiene lugar, de forma conjunta y única, en el momento de la puesta a disposición de la edificación por parte de la superficiante. Es de recordar que en este mismo momento se devenga la cesión posterior de la edificación, y al respecto debe tenerse presente que jurídicamente constituyen dos operaciones diferentes, aunque, a efectos del IVA, los arts 8.Dos.5º y 75.Uno.1º, segundo párrafo, lleven a hablar de una sola operación con devengo en el momento de la puesta a disposición.

(...)"

Procede determinar si en el presente supuesto resulta de aplicación de lo establecido en el artículo 8.Dos.5º LIVA, en virtud del cual se consideran entregas de bienes "las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados", indicándose que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido "se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes".

Con la finalidad de determinar si en el presente supuesto resulta de aplicación lo establecido en el artículo 8.Dos.5º LIVA, debe hacerse referencia a lo dispuesto en el antecedente de hecho Sexto del acuerdo de liquidación, en el que se alude a las siguientes circunstancias recogidas en el acta de disconformidad, de fecha 15 de enero de 2010 (A02 ...), relativas a los derechos de superficie constituidos por la GENERALITAT DE CATALUÑA respecto de inmuebles de su titularidad sitios en Olot, Cerdanyola del Vallès y Santa Coloma de Gramenet:

"(...) Los tres derechos de superficie a que hemos aludido anteriormente fueron constituidos en fecha 10/11/2005, y elevados a públicos en virtud de tres escrituras públicas de su fecha autorizadas por el Notario D. ... con los números de protocolo ... (edificio de Olot);

... (edificio de Cerdanyola) y ... (edificio de Santa Coloma de Gramenet), copia de las cuales obra en el expediente. Estos tres derechos de superficie serán tratados en el presente documento conjuntamente puesto que

se trata de contratos tipo que, a salvo los datos económicos concretos de valoraciones, medidas y características de los edificios, en cuanto a su estudio jurídico tributario no presentan variaciones.

En la misma fecha de constitución de los tres derechos de superficie, 10/11/2005, se firman los tres contratos de arrendamiento de los edificios judiciales a construir (copia de los mismos obra en el expediente), respecto de los que hemos de reiterar lo señalado anteriormente, los arrendamientos serán objeto de tratamiento unitario por ser sus cláusulas jurídicamente idénticas.

2. De las escrituras públicas de formalización de los citados derechos de superficie destacaremos, en cuanto pertine al tributo a que se extiende la presente actuación:

- El propietario constituye a favor de la entidad comprobada un derecho real de superficie sobre la finca de su propiedad, e l... acepta dicho derecho, para la construcción, conservación, mantenimiento y explotación mediante alquiler al propietario del edificio destinado a sede de los Juzgados del municipio respectivo, en los términos y condiciones en que se licitó. Se rige el derecho por lo dispuesto en la escritura y en Pliego de Bases anexo a cada escritura.

- Duración del derecho de superficie: 225 meses a contar desde el día 10/11/2005. Esta duración fue una de las causas que determinaron la adjudicación del contrato, al ofrecer una duración del derecho real sobre cosa ajena inferior a la del resto de concurrentes (vid. acuerdo de la mesa de adjudicación obrante en el expediente, en que en cuadros anexos se ofrece la comparativa de las diversas ofertas).

- Contraprestación pactada por la constitución del derecho de superficie: Se pacta la reversión de las edificaciones objeto de propiedad superficiaria. No existe, por tanto, a favor del superficiante, pago dinerario alguno en concepto de canon.

- Valoración de las obras a realizar por la superficiaria, IVA excluido de acuerdo con el presupuesto aportado por la obligada con su oferta: Edificio de Olot: 3.648.834,96 €; Edificio Cerdanyola: 9.486.768,88 €; Edificio Santa Coloma de Gramenet: 10.078.735,78 € (pacto 4.2 de cada una de las escrituras públicas).

- Obligaciones de la superficiaria, en cuanto atañe a la tributación:

- Construcción y puesta en funcionamiento del edificio respectivo en la modalidad "Llaves en mano" y de acuerdo con lo dispuesto en el Pliego de Bases reguladoras del concurso.

- Otorgar el mismo día 10/11/2005 escritura de obra nueva en construcción de los tres edificios.

- Suscribir, en unidad de acto con el otorgamiento de la escritura pública de formalización del derecho de superficie, el contrato de arrendamiento a favor de la propietaria superficiante de acuerdo con el modelo de contrato contenido en el Pliego de Bases del concurso antes citado.

(...)"

Asimismo, en el mencionado antecedente de hecho Sexto del acuerdo de liquidación se hace referencia a los siguientes extremos relativos a los contratos de arrendamiento "simultáneos a la formalización de los citados derechos de superficie", según el acta de disconformidad de fecha 15 de enero de 2010, estableciéndose lo siguiente:

"3. De los contratos de arrendamiento simultáneos a la formalización de los citados derechos de superficie destacaremos, en cuanto pertine al tributo a que se extiende la presente actuación:

- Los arrendamientos se convienen sobre unos edificios futuros, entre superficiante/propietario/arrendatario y superficiario/constructor/arrendador. Las concretas personas firmantes de las tres escrituras y los tres arrendamientos son las mismas, y los tres arrendamientos se ajustan al modelo recogido en la base 5.1 del Pliego de Bases del concurso. De hecho a cada contrato de alquiler se anexa el acuerdo de adjudicación del concurso y la oferta adjudicataria.

- El objeto del contrato es el arrendamiento del inmueble construido y del resto de la parcela no construida.

- Duración: la misma que la de los respectivos derechos de superficie (225 meses), sin perjuicio del momento en que se inicie el devengo de las rentas.

- Renta: Alquiler de Olot: 406.344,00 € anuales más IVA; Alquiler de Cerdanyola: 994.524,00 € más IVA; Alquiler de Santa Coloma de Gramenet: 907.114,00 € más IVA. Se señala que ésta será la única contraprestación por todos los conceptos. En todos los casos se prevé una actualización anual del 2,5%, siendo la primera revisión el primer día del mes de enero del año posterior después de haber transcurrido los primeros 12 meses.

- Pago de la renta: La renta se pagará por meses anticipados fraccionando la renta pactada en 12 mensualidades. El arrendador ha de notificar dentro de los 10 primeros días hábiles de cada mes la factura al arrendatario, que dispone de 30 días desde la citada notificación para el abono.

- *Inicio del devengo de la renta: La firma del Acta de puesta a disposición supone el inicio del devengo de la renta arrendaticia (pacto A.5.1 y B.3.3 de los contratos).*"

Por este Tribunal se aprecia que los contratos de arrendamiento son otorgados en la misma fecha que las escrituras de constitución de los derechos de superficie, esto es, el 10 de noviembre de 2005, así como que se estipula entre las partes la obligación de revertir por la superficiaria a la superficiante determinadas edificaciones que aquella deberá construir[1], "suscribir en unidad de acto con el otorgamiento de la escritura pública de formalización del derecho de superficie, el contrato de arrendamiento a favor de la propietaria superficiante"[2], y "poner a disposición de la superficiante una vez extinguido el derecho real limitativo de la propiedad constituido, el edificio objeto de la propiedad superficiaria"[3].

Por otro lado, los contratos de arrendamiento tienen por objeto "el arrendamiento del inmueble construido y del resto de la parcela no construida"[4], por un período coincidente con el período de duración del derecho de superficie constituido (225 meses)[5].

De este modo, por este Tribunal se aprecia que el contrato de arrendamiento, "del inmueble construido y del resto de la parcela no construida", por el mismo período de duración que el derecho de superficie constituido, que debe revertir a la entidad superficiante, determina que las operaciones de arrendamiento de los Juzgados de Olot y de Cerdanyola del Vallès constituyan entregas de bienes en virtud de lo establecido en el artículo 8.Dos.5.º LIVA, por cuanto mediante el arrendamiento de los edificios construidos por parte de I... SA a la superficiante se pone a disposición de la mencionada superficiante, en fecha 10 de noviembre de 2005, los edificios que deberían revertir a la finalización del contrato de constitución del derecho de superficie.

Asimismo, debe indicarse que la puesta a disposición por parte de la superficiaria a la superficiante de los edificios objeto de arrendamiento determina la existencia de una entrega de bienes, de acuerdo con lo establecido en el mencionado artículo 8.Dos.5º LIVA, con independencia de la supuesta similitud alegada por I... de la operación con el contrato de concesión de obra pública, o las particularidades que alega I... sobre "la institución del derecho de superficie según su regulación en el derecho foral catalán".

Por tanto, considerando que mediante el arrendamiento de los Juzgados de Olot y de Cerdanyola tienen lugar las entregas de bienes de dichos edificios, procede la aplicación de la regla de devengo establecida en el artículo 75.Uno.1.º, párrafo 2.º LIVA, en virtud del cual se devenga el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando los bienes "se pongan en posesión del adquirente".

Quinto:

Procede examinar si la determinación de la base imponible efectuada por el acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, es conforme a Derecho.

Por su parte, según se recoge en los antecedentes de hecho de la presente resolución, por I... se opone lo siguiente:

" (...) en el hipotético caso de considerar que la liquidación propugnada por la Inspección se ajusta al negocio jurídico celebrado por las partes (...) la liquidación es igualmente incorrecta por los siguientes criterios:

1. Actualización de las rentas arrendaticias a un tipo distinto del utilizado por la Administración Tributaria.
2. Los importes satisfechos a mi representada por los servicios de conservación y mantenimiento de las edificaciones prestados a la Generalitat en ningún caso podrían formar parte de las rentas arrendaticias.
3. En ningún caso podrían formar parte de las rentas arrendaticias la actualización de la renta de Cerdanyola del ejercicio 2009.
4. El devengo del IVA se limitaría a la parte que correspondiese a la entrega de las citadas edificaciones y en ningún caso afectaría a las rentas arrendaticias."

Según lo establecido en el fundamento de Derecho séptimo del acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, resulta de aplicación lo establecido en el artículo 79.Uno, párrafo 2º LIVA, de forma que la base imponible es "el resultado de añadir al valor de mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria" siempre que dicho resultado fuese superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo 1º del artículo 79.Uno LIVA.

Asimismo, en el mencionado fundamento de Derecho séptimo del acuerdo de liquidación se hace referencia al acta de disconformidad, indicándose que la base imponible está constituida "por el importe total de la contraprestación: el valor del derecho de superficie recibido valorado al coste de la contraprestación más el importe de los alquileres calculado a su valor actual a un tipo de actualización del 5%".

Por su parte, el fundamento de Derecho séptimo del acuerdo de liquidación se remite a lo dispuesto en los antecedentes de hecho noveno, décimo y undécimo del propio acuerdo de liquidación.

Según el antecedente de hecho undécimo del acuerdo de liquidación, *“estima el actuario que debe tenerse presente que la entidad comprobada recibe, en cada operación, una parte de contraprestación dineraria (renta que retribuye el arrendamiento) y otra no dineraria (derecho de superficie sobre un terreno ajeno, que retribuye la reversión del edificio)”*.

De este modo, en el antecedente de hecho undécimo del acuerdo de liquidación se recoge la valoración de la base imponible efectuada en el acta de disconformidad[6], indicándose que la base imponible correspondiente a la entrega del edificio de Olot se determina en un importe de 9.257.149,42€, resultado de la suma del “valor del derecho de superficie recibido (Coste de la construcción)” (3.940.209,21€) y del “valor de la renta arrendaticia a cobrar” (5.316.940,21€).[7]

Asimismo, se indica que la base imponible correspondiente a la entrega del edificio de Cerdanyola del Vallès se determina en un importe de 21.828.004,79€, resultado de la suma del “valor del derecho de superficie recibido (Coste de la construcción)” (8.353.559,72€) y del “valor de la renta arrendaticia a recibir” (13.474.445,07€).[8]

No obstante, por el TEAR de Cataluña se resuelve, en relación con la base imponible, que no concurre una contraprestación mixta, esto es, integrada por una parte monetaria y otra no monetaria, sino una contraprestación exclusivamente no monetaria, comprendida por *“la reversión de la edificación”*, estableciéndose para las entregas de los edificios de Olot y Cerdanyola una base imponible constituida, únicamente, por *“los costes incurridos hasta 31 de diciembre de 2007”*, por importe de 3.940.209,21€ y 8.353.559,72€, respectivamente.

Así, en la resolución del TEAR de Cataluña, de 22 de marzo de 2012, en relación con la base imponible se establece lo siguiente en sus fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo:

“7.- Habiendo quedado identificados los hechos imponibles y sus devengos, procede a continuación analizar las bases imponibles de aquellos en los que, siendo realizados por la recurrente, es sujeto pasivo. El primero de ellos consiste en la reversión de las edificaciones, a la finalización del derecho de superficie, en contraprestación de la constitución de dicho derecho.

En virtud de lo que resulta de la consulta de la DGT nº V0193-07, de 25 de enero, asumida por el Tribunal Supremo, resulta que, no existiendo en el presente caso canon anual, la contraprestación del derecho de superficie está constituida exclusivamente por la reversión de la edificación. Por lo tanto, se está ante operaciones con contraprestación únicamente no monetaria, y no, como apunta el acuerdo impugnado, con contraprestación mixta, esto es, no monetaria y monetaria.

Siendo así, resulta aplicable el art. 79.Uno, primer párrafo:

“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.”

Cabe entender, que los valores de mercado de ambas operaciones (derecho de superficie y valor del inmueble) son iguales o similares, dado que las operaciones se hacen en contraprestación una de la otra sin compensación monetaria, y ello con independencia de que las partes hacen manifestación de la valoración de los derechos de superficie, siendo declarados por los siguientes valores (IVA excluido): derecho sobre terreno de Olot: 2.265.226,27 €; derecho sobre terreno de Cerdanyola: 5.806.885,52 € (pacto 10º de las respectivas escrituras).

En cualquier caso, siendo sistemáticos y, como ya se ha dicho, con independencia de lo manifestado por las partes, lo cierto es que el precepto supone que la base imponible de cada operación está constituida por el valor de mercado del bien que se entrega o del servicio que se presta, y no de lo que se recibe a cuenta. Por lo tanto, la base imponible de la operación de entrega del edificio objeto de reversión lo constituye su valor de mercado.

Según lo ya expuesto, como valor de mercado deberá tomarse el de la edificación en el devengo de la operación, que es, recuérdese, el momento de su puesta a disposición. También ya se ha dicho, que puede tomarse como valor de mercado de la construcción el equivalente a su valor neto contable y que el mismo debe ser objeto de actualización conforme a criterios financieros.

8.- Habiendo determinado conceptualmente la base imponible de la reversión de la edificación, corresponde entrar en la consideración de los aspectos concretos conducentes a su cuantificación.

Tal cuestión ya fue examinada en el acuerdo de liquidación impugnado que, en relación con esta extremo, señala:

“El coste de la construcción de las citadas edificaciones fue comunicado por el obligado tributario mediante la aportación de un documento y declaración recogida en diligencia número 2. Se trata de los costes incurridos

hasta 31 de diciembre de 2007, y difieren de las valoraciones provisionales que se otorgaron en las escrituras de constitución de los derechos reales:

- Edificio de Olot: coste declarado 3.940.209,21 euros frente al previsto en la escritura que era 3.648.834,96 €;
- Edificio Cerdanyola: 8.353.559,72 euros frente al previsto en la escritura 9.486.768,88 €.

Tales importes, en caso de incurrirse en costes posteriores imputables al propio proceso de construcción están sujetos a la posible modificación de la base imponible que establece el artículo 80. Seis LIVA.”

Considerando que lo anterior se ajusta al contenido de las consultas de la DGT, cuyo contenido asume el Tribunal Supremo, y que, respecto de los anteriores valores, en sí mismos, no se han formulado alegaciones, corresponde confirmarlos como bases imponibles de las entregas de los edificios en contraprestación de la constitución de los derechos de superficie.”

Por otro lado, por el TEAR de Cataluña se hace referencia en el fundamento de Derecho Noveno de la resolución de fecha 22 de marzo de 2012, a los arrendamientos, indicándose que tienen una contraprestación dineraria, considerándose por el TEAR de Cataluña que *“debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el art. 79, ha de realizarse una valoración de mercado, circunstancia que también implica que el tipo de interés utilizado para actualizar las rentas sea de mercado”*, concluyéndose, en dicho fundamento de Derecho Noveno, que por el TEAR de Cataluña se considera correcta la adopción del tipo del 5% al objeto de la actualización de las rentas.

Sexto:

Con la finalidad de apreciar si la base imponible correspondiente a la operación efectuada por I... SA, ha sido determinada conforme a Derecho, debe hacerse las siguientes precisiones.

Del tenor de lo establecido tanto en el acuerdo de liquidación como en el acta de disconformidad se desprende que por la Inspección de los Tributos se ha acudido a las reglas de determinación de la base imponible establecidas en el apartado 3º de la consulta de la Dirección General de Tributos, de fecha 25 de enero de 2007 (V0193-07), relativo a la *“Base imponible en la constitución del derecho de superficie”*, acudiéndose por la Inspección de los Tributos a la comparación del valor de mercado de lo entregado con la suma del valor de mercado del derecho de superficie recibido más la contraprestación dineraria percibida, *“para elegir el mayor de los citados importes como base imponible”*.

Por otro lado, la resolución del TEAR de Cataluña acude, asimismo, a las reglas de determinación de la base imponible recogidas en el mencionado apartado 3º de la consulta de la Dirección General de Tributos, de fecha 25 de enero de 2007 (V0193-07), señalando que no procede considerar que la contraprestación de la operación sea mixta, por no concurrir un canon, de forma que se determina por el TEAR de Cataluña, por un lado, la base imponible relativa a la *“reversión de las edificaciones”* (aplicándose lo establecido en el artículo 79.Uno, párrafo 1.º LIVA), y, por otro lado, la base imponible correspondiente a los *“arrendamientos de los edificios”* (aplicándose, asimismo, lo establecido en el artículo 79 LIVA, acudiendo a una valoración de mercado).

De lo anterior se desprende que tanto la Inspección de los Tributos, como el TEAR de Cataluña determinan la base imponible acudiendo a un valor de mercado (con independencia de la distinta apreciación entre ellos respecto de la existencia de una contraprestación exclusivamente no dineraria o mixta).

En relación con la aplicación del valor de mercado para la determinación de la base imponible de una operación debe hacerse referencia a lo dispuesto en sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 13 de diciembre de 2012, asunto C-549/11.

En dicha sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se resuelve, entre otros extremos, una cuestión prejudicial planteada respecto de lo dispuesto en los artículos 79 y 80 de la Directiva 2006/112/CE, estableciéndose lo siguiente:

“Sobre la segunda cuestión

41 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta esencialmente si procede interpretar los artículos 73 y 80 de la Directiva IVA en el sentido de que se oponen a una norma nacional, como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación consiste totalmente en bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal del bien entregado o del servicio prestado.

42 El Gobierno búlgaro indica, en particular, que la contraprestación debe evaluarse teniendo en cuenta los mecanismos de mercado y que recurrir al valor normal es lo único que permite garantizar la igualdad de trato entre los operadores económicos que paguen en especie y los que paguen en dinero.

43 La Comisión considera, por el contrario, que, cuando la operación gravada se efectúa como contraprestación de bienes entregados o de servicios prestados por anticipado, el IVA adeudado sobre dicha operación debe calcularse sobre la base del valor en dinero de los bienes entregados o de los servicios prestados en contraprestación de dicha operación.

44 Es jurisprudencia reiterada que la base imponible por la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuadas a título oneroso está constituida por la contraprestación realmente percibida a este efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. Además, dicha contraprestación debe poder expresarse en dinero (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Rec. p. I-7505, apartado 28 y jurisprudencia citada).

45 Si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello (sentencia de 2 de junio de 1994, Empire Stores, C-33/93, Rec. p. I-2329, apartado 19).

46 Por otra parte, procede recordar que el artículo 80. apartado 1, de la Directiva IVA establece que, para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros pueden tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado en los casos que enumera.

47 Pues bien, los requisitos de aplicación establecidos en dicha disposición son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en esa disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella (sentencia de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties y Provadinvest, C-621/10 y C-129/11, apartado 51).

48 En el caso de autos, de la resolución de remisión no se desprende que la operación controvertida en el procedimiento principal se efectuara entre personas entre las que existen vínculos como los mencionados en el artículo 89, apartado 1, de la Directiva IVA, extremo éste que, sin embargo, incumbe comprobar al tribunal remitente. En estas circunstancias, dicho artículo no puede ser interpretado en el sentido de que autoriza que el valor normal de dicha operación constituya su base imponible.

49 De las consideraciones precedentes se deduce que procede responder a la segunda cuestión que, en circunstancias como las del procedimiento principal, en las que la operación no se realizó entre partes vinculadas entre sí en el sentido del artículo 80 de la Directiva IVA, extremo que, sin embargo, incumbe comprobar al tribunal remitente, procede interpretar los artículos 73 y 80 de dicha Directiva en el sentido de que se oponen a una disposición como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación está íntegramente constituida por bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados."

Dicho criterio ha sido recogido en resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 22 de enero de 2015 (R.G.: 00/3575/2013), en la que tras citarse lo dispuesto en la mencionada sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 19 de diciembre de 2012, se establece lo siguiente:

"(...) Conforme a la sentencia expuesta, cuando la operación no se realiza entre partes vinculadas entre sí, en cuyo caso la base imponible atendería al valor de mercado, la base imponible debe atender a la contraprestación realmente percibida por el sujeto pasivo, de modo que si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la entrega de las construcciones, que constituye la contraprestación del derecho de superficie, atribuye a las referidas construcciones que pretende obtener en el momento en que se constituye el citado derecho."

Debe indicarse que en el artículo 80.1 de la Directiva 2006/112/CE se establecen los siguientes supuestos para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, sea el valor normal de mercado:

"Para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado en los casos siguientes:

a) cuando el precio sea inferior al valor normal y el destinatario de la entrega o de la prestación no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177;

b) cuando el precio sea inferior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y en los artículos 173 a 177 y la entrega o prestación esté

sujeta a una exención en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, el artículo 378, apartado 2, el artículo 379, apartado 2 y los artículos 380 a 390 quater;

c) cuando el precio sea superior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177.

A los fines del párrafo primero, los vínculos jurídicos podrán incluir las relaciones entre un empleador y un empleado, la familia del empleado u otras personas que tengan un vínculo estrecho con este último.

Por otro lado, debe indicarse que mediante Ley 28/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de diciembre de 2014), se ha modificado la redacción del artículo 79.Uno LIVA, en los siguientes términos:

“Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por 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 los párrafos anteriores.”

Por su parte, la exposición de motivos de la Ley 28/2014 señala que la modificación obedece a la necesidad de adaptar la normativa interna a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11:

“En segundo lugar, dentro del principio de ajuste a la Directiva de IVA, se incorporan una serie de modificaciones derivadas de la necesidad de adaptar la normativa interna a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

(...)

– Consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, se modifica la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario, fijándose como tal el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo.”

De conformidad con lo dispuesto en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 19 de diciembre de 2012, en virtud de la cual no procede aplicar el valor de mercado en supuestos en los que no concurre vinculación entre las partes de una operación, por este Tribunal se considera que la determinación de la base imponible efectuada tanto por la Inspección de los Tributos como en la resolución del TEAR de Cataluña no es conforme a Derecho por cuanto acude al valor de mercado para obtener dicha base imponible.

Séptimo:

Con la finalidad de determinar, en el presente supuesto, la base imponible correspondiente a la operación efectuada por I... SA, debe acudirse a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de la determinación de la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios por la contraprestación realmente recibida.

En particular, en la sentencia del TJUE de fecha 16 de octubre de 1997 (asunto C-258/95, Fillibeck), se establece lo siguiente:

“12. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del punto 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase, especialmente, la sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12).

13. También es jurisprudencia reiterada que, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida por ellas. Dicha contraprestación constituye, pues, el valor subjetivo, es decir, realmente percibido en cada caso concreto y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. p. 445, apartado 13; de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics Ltd, 230/87, Rec. p. 6365, apartado 16; de 27 de marzo de 1990, Boots Company, C-126/88, Rec. p. I-1235, apartado 19; de 5 de

mayo de 1994, Glawe, C-38/93, Rec. p. I-1679, apartado 8; de 2 de junio de 1994, Empire Stores, C-33/93, Rec. p. I-2329, apartado 18, y de 24 de octubre de 1996, Argos Distributors, C-288/94, Rec. p. I-5311, apartado 16).

14. Por otra parte, según esta misma jurisprudencia, dicha contraprestación debe poder expresarse en dinero (sentencias Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, apartado 13; Naturally Yours Cosmetics Ltd, apartado 16, y Argos Distributors, apartado 17, antes citadas)."

Por su parte, en dicha sentencia, de fecha 16 de octubre de 1997, se hace referencia al apartado 18 de la sentencia TJUE, de fecha 2 de junio de 1994 (asunto C-33/93, Empire Stores), en la que se establece lo siguiente:

"16 La relación existente entre la entrega del artículo suministrado sin cargo adicional y la presentación de una cliente potencial debe calificarse de directa, ya que si no se efectúa dicho servicio, Empire Stores no tiene que suministrar ningún artículo sin cargo adicional.

17 Por otra parte, dado que los servicios prestados a Empire Stores se retribuyen mediante la entrega de un artículo, es obvio que su valor puede expresarse en dinero.

18 En cuanto a la determinación de este valor, que es objeto de la segunda cuestión, procede recordar que, en el mencionada sentencia Naturally Yours Cosmetics (apartado 16), este Tribunal de Justicia especificó que la contraprestación que sirve de base imponible para una entrega de bienes es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos.

19 Si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello. Cuando se trata, como ocurre en el asunto principal, 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 referidos servicios."

Por otro lado, en la sentencia TJUE, de fecha 29 de julio de 2010 (asunto C-40/09, Astra Zeneca UK), se establece lo siguiente:

"27 En lo que respecta a la cuestión de determinar si una prestación de servicios como la analizada en el litigio principal se realiza a título oneroso, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el concepto de «prestación de servicios realizada a título oneroso», en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véanse las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12; de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12; Comisión/Grecia, antes citada, apartado 29, y Comisión/España, antes citada, apartado 92).

28 Es también jurisprudencia reiterada que la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio consiste en la contraprestación realmente recibida al efecto. Por lo tanto, dicha contraprestación es el valor subjetivo, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. Además, dicha contraprestación debe poder expresarse en dinero (véase la sentencia Fillibeck, antes citada, y la jurisprudencia que allí se cita)."

De conformidad con la jurisprudencia del TJUE citada -mencionada en la sentencia TJUE de fecha 19 de diciembre de 2012, anteriormente referida- pueden extraerse las siguientes notas:

- La base imponible por la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuadas a título oneroso "está constituida por la contraprestación realmente percibida a este efecto por el sujeto pasivo" [9]

- La contraprestación constituye "el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos"[10]

- Dicha contraprestación "debe poder expresarse en dinero"[11]

- Si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello."[12]

En el presente supuesto la puesta a disposición por parte de I... SA de los edificios construidos tiene como contraprestación, además de la obtención de determinadas rentas arrendaticias, cuantificables económicamente, la obtención de una contraprestación en especie, consistente en un derecho de superficie.

Con la finalidad de determinar el valor subjetivo atribuido por I... SA al derecho de superficie obtenido como contraprestación, procede hacer referencia a los siguientes valores recogidos en las escrituras públicas de constitución de los derechos de superficie, de fecha 10 de noviembre de 2005.

En la escritura pública de fecha 10 de noviembre de 2005, protocolo nº ..., correspondiente a la constitución del derecho de superficie de Olot, se establece, en su pacto Décimo, un valor del derecho de superficie por importe de 2.265.226,27€.

Por otro lado, en la escritura pública de fecha 10 de noviembre de 2005, protocolo nº ..., correspondiente a la constitución del derecho de superficie de Cerdanyola del Vallès, se establece, en su pacto Décimo, un valor del derecho de superficie por importe de 5.806.885,52€.

Por su parte, en dichas escrituras se recoge, en el pacto Cuarto.2 de cada una de ellas, una valoración inicial de las obras de construcción, correspondientes a los edificios de Olot y Cerdanyola, por importe de 3.618.834,92€[13] y 9.486.768,88€, respectivamente.

Por otro lado, en diligencia nº 2, de fecha 2 de junio de 2008 se recoge que por I... SA se aporta "relación de coste de cada uno de los Juzgados(Olot, Cerdanyola y Santa Coloma) a 31/12/2007, con el siguiente importe sin incluir IVA: Cerdanyola del Vallés: 8.353.559,72 euros; Olot: 3.940.209,21 euros; (...)".

En el presente supuesto, considerando que en las dos escrituras públicas de fecha 10 de noviembre de 2005, mediante las que se otorga a I... SA sendos derechos de superficie, se establece una valoración de dichos derechos de superficie, por este Tribunal se aprecia que existe una contraprestación pactada por las partes, expresada en dinero en los respectivos instrumentos mediante los que se otorgan los mencionados derechos de superficie.

Por otro lado, no se considera que el importe de los costes de construcción incurridos en los edificios de Olot y Cerdanyola del Vallès, recogidos en la diligencia nº 2, de fecha 2 de junio de 2008, constituya un valor subjetivo de los derechos de superficie, por cuanto en fecha 10 de noviembre de 2005, en las escrituras de otorgamiento de los derechos ya se había establecido un valor para los derechos entre las partes.

De este modo, se considera que la base imponible correspondiente a la puesta a disposición por parte de I... SA de los edificios de Olot y de Cerdanyola del Vallès debe comprender, además de las rentas arrendaticias actualizadas al momento de la puesta a disposición, el importe del derecho de superficie pactado por las partes y recogido en el respectivo pácto décimo de las escrituras públicas de fecha 10 de noviembre de 2005 (protocolos nº ... y), por importe de 2.265.226,27€, respecto del edificio de Olot, y por importe de 5.806.885,52€, respecto del edificio de Cerdanyola del Vallès.

Octavo:

Una vez determinado el importe de la base imponible correspondiente a la operación efectuada por I... SA, procede resolver las alegaciones formuladas por dicha parte respecto de la determinación del importe de las rentas arrendaticias que deben integrar la base imponible.

Por la reclamante se alega que la actualización de las rentas arrendaticias debe efectuarse a un tipo distinto del utilizado por la Administración Tributaria, así como que los importes correspondientes a los servicios de conservación y mantenimiento no formarían parte de las rentas arrendaticias, y que no podría formar parte de dichas rentas arrendaticias la actualización de la renta de Cerdanyola del ejercicio 2009.

De acuerdo con lo recogido en los fundamentos de Derecho anteriores de esta resolución, por la entidad I... se pone a disposición de la superficiante, con motivo de los contratos de arrendamiento, los inmuebles de Olot y Cerdanyola, concurriendo una entrega de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8.Dos.5º LIVA.

Asimismo, según se recoge en el fundamento de Derecho QUINTO de la presente resolución, la base imponible correspondiente a la constitución, por la superficiante, del derecho de superficie, está integrada, únicamente, por el valor de las instalaciones objeto de reversión, determinada, en el presente supuesto, por el coste de construcción de dichas instalaciones.

Por otro lado, debe indicarse, como concluye el TEAR de Cataluña en el fundamento de Derecho Sexto de la resolución objeto de recurso, que el arrendamiento de las edificaciones se califica de entrega de bienes, en virtud de lo establecido en el artículo 8.Dos.5º LIVA, lo que supone la anticipación del devengo del IVA correspondiente a las rentas arrendaticias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75.Uno.1º, segundo párrafo LIVA.

Así en el fundamento de Derecho Sexto de la resolución del TEAR de Cataluña se recoge lo siguiente:

"(...) F) La siguiente cuestión a resolver es la relativa al arrendamiento de la edificación. Tal arrendamiento es una operación sujeta al impuesto realizada por la superficiaria. Como ya se ha dicho, a esta operación, a efectos de su calificación en el impuesto, le es de aplicación el art. 8.Dos.5º. Tal precepto supone que, a efectos del impuesto, estas operaciones se asimilan a entregas de bienes, lo que, obviamente, no supone que pierdan su verdadera naturaleza jurídica. Al decir esto lo que se quiere resaltar es que la aplicación del art. 8.Dos.5º supone calificar tanto la cesión posterior de la edificación (a la finalización del periodo del contrato) como el arrendamiento de la misma como entrega de bienes, lo cual tiene trascendencia a efectos del devengo, al resultar aplicable el art. 75.Uno.1º, segundo párrafo. No obstante, con el objeto de evitar, errores de interpretación, debe destacarse

que, jurídicamente, subsisten dos operaciones: el arrendamiento (con su correspondiente retribución pactada contractualmente) y la cesión posterior (en contraprestación del derecho de superficie).

G) De acuerdo con lo que se acaba de exponer en la letra F, el devengo del arrendamiento (que no es tal a efectos del impuesto) tiene lugar, de forma conjunta y única, en el momento de la puesta a disposición de la edificación por parte de la superficiante. Es de recordar que en este mismo momento se devenga la cesión posterior de la edificación, y al respecto debe tenerse presente que jurídicamente constituyen dos operaciones diferentes, aunque, a efectos del IVA, los arts 8.Dos.5º y 75.Uno.1º, segundo párrafo, lleven a hablar de una sola operación con devengo en el momento de la puesta a disposición.

F) Por último, queda referirse a la retribución del arrendamiento. Esta retribución está pactada de forma dineraria, por lo que no existe operación sujeta al impuesto en virtud de lo dispuesto en el art. 7.12.º."

Procede determinar si la base imponible de la operación de arrendamiento efectuada por la superficiaria se ha establecido correctamente en el acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011.

Debe indicarse que según lo dispuesto en el fundamento de Derecho Octavo del acuerdo de liquidación, por la Inspección de los Tributos se ha acudido al tipo del 5%, para efectuar la actualización de las rentas arrendaticias, "en atención al hecho de que era el interés legal del dinero a la fecha de las operaciones, que resulta más beneficioso para el contribuyente que otras posibles tasas de referencia como el EURIBOR a un año y, finalmente, porque es la tasa de descuento considerada por la propia Mesa de contratación en la propuesta de adjudicación del concurso a la interesada a fin de calcular la total contraprestación a pagar por la superficiante y de calcular las variaciones de la renta por cada aumento o rebaja del precio de la obra".

Por su parte, I... SA entiende que procedería efectuar la actualización al tipo del 5,4475%, correspondiente al "coeficiente de endeudamiento" de dicha entidad.

Por su parte, en relación con la actualización de las rentas arrendaticias, en el apartado 1.5.4.4. "Base imponible del IVA en la entrega de los edificios de Olot y Cerdanyola del Vallès", del acta de disconformidad, se recoge lo siguiente:

c) Como contraprestación dineraria tenemos el importe de las rentas a percibir en el curso de los dos alquileres de los edificios de Olot y Cerdanyola del Vallès.

En este sentido, la consulta CVDGT V1160-2008 manifiesta, para el caso de un arrendamiento-venta de vivienda, por un periodo de 10 años, que una cooperativa realiza, siendo sus inquilinos los socios cooperativistas, que obligatoriamente se quedarán con el inmueble transcurrido dicho plazo: " En lo que se refiere a la base imponible En la entrega de vivienda, la BI estará formada por el importe total de la contraprestación, es decir, el precio total de la vivienda. Esta cantidad se obtendrá sumando todas las cantidades que hayan de ser satisfechas a lo largo de los 10 años de arrendamiento y que constituyan parte del precio", Veamos que en este caso estos pagos no se actualizan, aunque parecería más prudente actualizarlos en el presente caso, dada la inexistencia de antecedentes.

Creemos por tanto que los importes dinerarios a percibir en el curso de los dos alquileres de los edificios de Olot y Cerdanyola del Vallès, que suponen la parte dineraria de las operaciones, no pueden traerse nominalmente como base imponible a 2007, por lo cual procede su actualización con criterios financieros.

Para ello, se ha partido de los alquileres convenidos, actualizados como ordena el contrato al 2,5% anual desde 01/01/2009, y una vez conocidos los ingresos que, hasta agosto de 2024 obtendría nominalmente el obligado, se ha calculado su valor actual a un tipo de actualización del 5%. Este tipo de interés se ha escogido por diversas razones: era el interés legal del dinero a fecha de las operaciones (D.A. 30ª Ley 42/2006 de 28 de diciembre de PGE para 2007), es mayor y por tanto más beneficioso para el contribuyente que, por ejemplo, el EURIBOR a un año de los meses enjuiciados (de acuerdo con el Boletín Estadístico del Banco de España: EURIBOR a un año julio 2007: 4,564%; a un año diciembre 2007: 4,790%). Además, el 5% es la tasa de descuento tenida en cuenta en el cuadro número 3 de los anexos al Acta de la Mesa de contratación de 10 de marzo de 2005 en que se propone la adjudicación del concurso a la entidad comprobada (protocolizado con las tres escrituras), a los efectos de calcular la total contraprestación a pagar por la superficiante y también de calcular las variaciones de la renta por cada aumento o rebaja del precio de la obra.

Para la actualización se han utilizado las fórmulas financieras generalmente aceptadas para hallar el valor actual de una renta temporal, variable, inmediata y prepagable: Ha sido necesario hallar el valor actual anual, pues los pagos son mensuales, para poder homogeneizar con q (q=2,5% anual) y una vez obtenido dicho importe se ha procedido a hallar la actualización del importe de la renta a fecha de la entrega:

$$A = C \cdot (1+i)^n \cdot [1 - q \cdot (1+i)^{-n}] / (1+i - q)$$

Donde:

A: valor actual de la renta

C: valor de las primeras 12 mensualidades actualizadas a 01/01

i: tanto anual efectivo

q: razón de la progresión

n: número de períodos”

La actualización de las rentas arrendaticias es determinada en el acta de disconformidad como una parte integrante de la base imponible correspondiente a la entrega de los edificios de Olot y Cerdanyola, rentas arrendaticias que, de acuerdo con lo recogido en el fundamento de Derecho QUINTO de la presente resolución no forman parte de la base imponible de dicha entrega de bienes, sino de la operación de arrendamiento que tiene la calificación de entrega de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8.Dos.5.º LIVA.

No obstante el encaje erróneo, por parte de la Inspección de los Tributos, del importe de las rentas arrendaticias en la base imponible de la entrega de las edificaciones, el importe de dichas rentas arrendaticias es base imponible de la operación de arrendamiento que constituye entrega de bienes según lo establecido en el artículo 8.Dos.5º LIVA.

Por este Tribunal se considera que la actualización efectuada por la Administración Tributaria, empleando el tipo de interés legal del dinero, del 5%, es conforme a Derecho, por cuanto permite obtener, mediante un criterio financiero razonado y de general aplicación (el tipo de interés legal del dinero establecido en Ley de Presupuestos Generales del Estado), el valor de las rentas establecidas para el contrato de arrendamiento en el momento en el que tiene lugar su devengo, en virtud de lo establecido en los artículos 8.Dos.5º y 75.Uno.1º, 2º párrafo LIVA.

Noveno:

Por la reclamante se alega que no deberían formar parte del valor de las rentas arrendaticias los importes correspondientes a los servicios de conservación y mantenimiento de las edificaciones, prestados a la Generalitat.

En el fundamento de Derecho noveno del acuerdo de liquidación, de fecha 18 de febrero de 2011, en relación con dicha cuestión se recoge, entre otros extremos, lo siguiente:

“(…) está documentado en el expediente que lo que licitó la Administración catalana –y obtuvo la interesada- fue la adjudicación de los derechos de superficie para la construcción, conservación, mantenimiento y explotación mediante alquiler a la Generalitat de los edificios destinados a albergar juzgados, y que la renta fijada se estipuló como una contraprestación única en pago de todos los conceptos que se acaban de mencionar.”

Por este Tribunal se considera que es conforme a Derecho la inclusión, en el cálculo de las rentas arrendaticias de los importes correspondientes a los servicios de conservación y mantenimiento, por cuanto, según lo establecido en el pacto Sexto de las escrituras de constitución del derecho de superficie[14] le corresponde a I... **SA** la conservación y mantenimiento de los edificios construidos a lo largo de la duración del contrato. Tal y como señala el TEAR en el fundamento 10º de su resolución, el importe de la renta incluye todos aquellos conceptos de coste y de margen de beneficio que el arrendador considere apropiados y ello no significa que los diferentes conceptos de coste correspondan a servicios diferentes. La entidad superficiaria es jurídicamente la propietaria de los edificios construidos y su mantenimiento y conservación le corresponden a ella, constituyendo un coste necesario para prestar el servicio de arrendamiento.

Décimo:

Por la reclamante se alega que *“en ningún caso podrían formar parte de las rentas arrendaticias la actualización de la renta de Cerdanyola del ejercicio 2009”, indicándose que la actualización “no debería haberse realizado desde el 01/01/2009, sino desde el 01/01/2010, respecto de las rentas arrendaticias correspondientes al Juzgado de Cerdanyola del Vallés, pues (...) dicha actualización procedería una vez transcurridos dos años desde la suscripción del acta de puesta a disposición, la cual no se había producido, hasta el 27 de junio de 2008”.*

En relación con dicha cuestión, en el fundamento de Derecho Noveno del acuerdo de liquidación se recoge lo siguiente:

“Respecto a la alegación correspondiente a la actualización de la renta, en los contratos de arrendamiento se prevé una actualización anual del 2,5%, siendo la primera revisión el primer día del mes de enero del año posterior después de haber transcurrido los primeros 12 meses. Por tanto, respecto al Juzgado de Cerdanyola del Vallés, el acta de puesta a disposición se produjo el 28 de diciembre de 2007 e I... remitió a la Generalitat la correspondiente factura de alquiler del 28 al 31 de diciembre de 2007 (aunque esta factura no se tiene en cuenta en la regularización). En consecuencia, la actualización se produce el 1 de enero de 2009 ya que es el año

posterior después de haber transcurrido los primeros doce meses. Además este mismo método de cálculo es el que se efectúa en el Juzgado de Olot sin que el obligado tributario alegue nada en contrario.”

Por otro lado, en el antecedente de hecho Sexto del acuerdo de liquidación se hace referencia a determinadas circunstancias relativas al edificio de Cerdanyola del Vallès, indicándose que en relación con dicho edificio no se firma por la Generalitat “*acta de puesta a disposición*”, sino “*acta de ocupación para equipamiento*” levantada en fecha 28 de diciembre de 2007.

Así, en el antecedente de hecho Sexto del acuerdo de liquidación se recoge lo siguiente:

“(…) en el caso del edificio de Cerdanyola del Vallès, segundo y último cuya posesión se transfiere en 2007 al superficiante, la Generalitat no firma acta de puesta a disposición (que contractualmente determina el inicio del devengo de rentas arrendaticias, como ya dijimos), sino que en fecha 28/12/2007 se levanta una denominada “acta de ocupación para equipamiento” en que se manifiesta: que las obras previstas se encuentran en las condiciones necesarias para ser ocupadas por el Departamento de Justicia para iniciar el proceso de equipamiento, pero que no es el objeto de tal acta levantar acta de puesta a disposición, declarando a continuación “Hacen constar que pasa a ser ocupado por el Departamento de Justicia, entregando el superficiario las llaves del edificio con el objeto de iniciar el proceso de equipamiento”.”

Asimismo, en dicho antecedente de hecho Sexto del acuerdo de liquidación se hace referencia a la emisión por parte de la entidad arrendadora de factura “desde 28/12/2007 a 31/12/2007 por rentas arrendaticias”, que si bien, según se indica, fue devuelta por la Generalitat, a efectos de la Inspección de los Tributos el edificio debe considerarse ocupado en el ejercicio 2007:

“(…) La arrendadora emitió factura desde 28/12/2007 a 31/12/2007 por rentas arrendaticias que le fue devuelta por la Generalitat. A nuestros efectos debe considerarse ocupado el edificio en 2007.”

Por otro lado, en el fundamento de Derecho Undécimo de la resolución del TEAR de Cataluña objeto de recurso, tras hacerse referencia a las consideraciones mencionadas, recogidas en el antecedente de hecho Sexto del acuerdo de liquidación, se establece lo siguiente:

(…) Por lo tanto, la liquidación considera ocupado el edificio en el año 2007. Y esto tiene efecto, de entrada, para la determinación del devengo de las operaciones. Lógicamente, si tiene efectos para el devengo, debe producir efectos en cuanto a las otras circunstancias.

Según resulta del expediente, existió un conflicto entre las partes relativo al momento en que debe considerarse iniciado el arrendamiento (conflicto que dio lugar, incluso, a la devolución de una factura). El hecho cierto es que la Administración consideró iniciado el mismo en Diciembre de 2007 y la sociedad no aportó a la Inspección ni a este Tribunal documentación relativa a la resolución del conflicto que llevara a rebatir las conclusiones del acuerdo de liquidación.

Por otra parte, y como ya ha sido recogido al hacer referencia al acuerdo de liquidación, abunda en ello el hecho de que el arrendador haya intentado cobrar las rentas de 28-12-07 a 31-12-07, y también que se haya deducido el IVA soportado derivado de las facturas de todas las certificaciones de obra generadas por la ejecución de obra de tal juzgado, alegando que ya se había entregado la obra ejecutada.

A la vista de lo expuesto en este Fundamento de Derecho y en los dos anteriores, este Tribunal considera ajustados a derecho los criterios utilizados por la Inspección al objeto de actualizar las rentas arrendaticias.”

Por este Tribunal se aprecia que en el cuarto trimestre de 2007, mediante la mencionada “*acta de ocupación para equipamiento*”, de fecha 28 de diciembre de 2007, se produce una puesta a disposición, por parte de la superficiaria, a la superficiante, de los Juzgados de Cerdanyola del Vallès, de forma que tiene lugar el hecho imponible entrega de bienes, en virtud de lo establecido en el artículo 8.Dos.5.º LIVA, devengándose el impuesto, según lo establecido en el artículo 75.Uno.1.º, 2.º párrafo LIVA, en dicho momento.

De este modo, habiéndose efectuado la puesta a disposición del inmueble, sin perjuicio de la controversia que entre las partes se produjese respecto de la factura correspondiente al período comprendido entre el 28 de diciembre de 2007 y el 31 de diciembre de 2007, por este Tribunal se considera conforme a Derecho la determinación de las rentas arrendaticias correspondientes al edificio de Cerdanyola del Vallès, mediante la actualización de dichas rentas desde el 1 de enero de 2009, por cuanto en dicha fecha ya había transcurrido el período de 12 meses de arrendamiento del inmueble para poder proceder a la actualización.

Undécimo:

Procede determinar si es conforme a Derecho la retroacción de actuaciones ordenada por la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 22 de marzo de 2012, para que se practique nueva liquidación en la que, entre otros extremos, “*se considere deducible el IVA devengado por las operaciones de constitución de derechos de*

superficie realizadas por y de las que es sujeto pasivo la superficiante”, según se dispone en el apartado 4º del fallo de la resolución del TEAR de Cataluña.

En el fundamento de Derecho Duodécimo de la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 22 de marzo de 2012, se considera, apoyándose en lo dispuesto en sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de septiembre de 2008 (recurso nº 226/2004)[15], que “parece coherente, al amparo de los principios expuestos por el Tribunal Supremo, que la liquidación incluya todos los extremos resultantes, tanto en materia de IVA repercutido como de IVA soportado”.

Asimismo, se fundamenta el TEAR de Cataluña en lo establecido en sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de marzo de 2009 (recurso n.º 4608/2006).

En el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT se alega que los argumentos de las sentencias del Tribunal Supremo citadas por el TEAR de Cataluña “no resultan en absoluto extrapolables a supuestos como el que se plantea en la liquidación impugnada por existir diferencias sustanciales que impiden su asimilación”.

Se considera, asimismo, por el Director del Departamento que “es nota común a todos los supuestos analizados, tanto por el TJUE y por nuestro Tribunal Supremo, es [sic] la existencia de la correspondiente factura en el período regularizado, como no puede ser de otra manera dado que, en otro caso, sencillamente no puede entenderse el Impuesto soportado, y en consecuencia nada puede plantearse al respecto sobre su ejercicio”.

Asimismo, se alega por el mencionado Director del Departamento que “si no hay factura no hay IVA SOPORTADO, y esta es la diferencia fundamental que, frente a los supuestos analizados tanto por el TJUE como por el Tribunal Supremo, caracteriza en este caso la liquidación impugnada practicada a la entidad I... SA”.

De este modo, por el Director del Departamento se considera que “el IVA devengado en el ejercicio 2007 por las operaciones de constitución de derechos de superficie realizadas por y de las que es sujeto pasivo la Generalitat, en relación a los edificios de Olot y Cerdanyola del Vallès, debe admitirse como deducible por I... SA en el ejercicio 2007, únicamente en el importe facturado a la fecha por la Generalitat, que se corresponde, en consecuencia, con el importe efectivamente soportado”, indicándose, asimismo, que “el ejercicio del derecho a la deducción del importe restante, que en ningún caso se deniega, debe condicionarse a la emisión por la Generalitat de la correspondiente factura en la que efectúe la repercusión del impuesto”.

Por otro lado, por I... SA se presentan alegaciones al recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento, considerándose que, según sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional citadas en apoyo de su pretensión, la Administración Tributaria al liquidar la deuda “debió regularizar” la situación tributaria tanto de I... como de la Generalitat, así como que “tal regularización debió abarcar a las partes involucradas en la operación de controversia”.

Asimismo, respecto de la alegación del Director del Departamento, consistente en que los argumentos de las sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no son extrapolables al supuesto objeto de regularización, se alega por I..., por un lado que en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de septiembre de 2009, “el caso tratado (...) no se trata de un supuesto de inversión del sujeto pasivo”, “siendo perfectamente trasladable la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2009 al caso que nos ocupa”.

Por otro lado, I... SA considera que los pronunciamientos de las sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que cita el TEAR de Cataluña “van mucho más allá de analizar meras irregularidades contables”, indicándose que “fundamentan su decisión en la institución de la deducción como el pilar fundamental del sistema impositivo del IVA”.

Con la finalidad de determinar si la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAR de Cataluña es conforme a Derecho, procede examinar la interpretación que en el fundamento de Derecho Duodécimo de la resolución del TEAR de Cataluña, objeto de recurso, es efectuada respecto de las sentencias del Tribunal Supremo de fecha 29 de septiembre de 2008 y 25 de marzo de 2009.

En particular, en el fundamento de Derecho Duodécimo de la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 22 de marzo de 2012, se hace referencia, en primer lugar, a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de septiembre de 2008, afirmándose que aunque el caso recogido en dicha sentencia “se refiere a la caducidad del derecho a deducir y otras cuestiones temporales relacionadas con dicho derecho, también es cierto que la conclusión alcanzada responde a argumentos y principios aplicables a la liquidación impugnada en la presente reclamación”.

Asimismo, continúa la argumentación del TEAR de Cataluña en los siguientes términos:

“(…) Ambos casos tienen en común que determinadas operaciones no fueron declaradas por considerarse no existentes o no devengadas determinadas operaciones. Siendo que la liquidación impugnada versa sobre la calificación de determinadas operaciones interrelacionadas, parece coherente, al amparo de los principios expuestos por el Tribunal Supremo, que la liquidación incluya todos los extremos resultantes, tanto en materia de IVA repercutido como de IVA soportado.”

Con la finalidad de determinar si la interpretación efectuada por el TEAR de Cataluña respecto de los pronunciamientos de la sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 29 de septiembre de 2008, debe destacarse los siguientes extremos de dicha sentencia:

En dicha sentencia se recoge que “inspeccionado y liquidado un periodo trimestral de liquidación del IVA que determina la deuda legalmente exigible, es obligado atender a todos los componentes- IVA devengado e IVA soportado deducible- que deberían constar en la práctica de la obligada autoliquidación”.

Por su parte, debe indicarse que la sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 29 de septiembre de 2008, tiene por objeto la casación para unificación de doctrina de sentencia de la Audiencia Nacional objeto de recurso, con otra sentencia de dicho órgano, que se presenta como sentencia de contraste, de fecha 30 de abril de 1998 (recurso nº 1000/95), en cuyo fallo se recogía lo siguiente, según se cita por el Tribunal Supremo:

“A su vez, el fallo de la sentencia fue del siguiente tenor literal "FALLAMOS: Que desestimando el presente recurso contencioso- administrativo interpuesto por (...), contra la resolución descrita en el primer fundamento de esta sentencia, debemos confirmar y confirmamos la resolución objeto de recurso, ello sin perjuicio de reconocer el derecho de la recurrente a deducir el IVA soportado en los ejercicios objeto de inspección, siempre que acredite ante la Administración Tributaria el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios para llevar a cabo dicha deducción. No hay lugar a expresa imposición de costas a ninguna de las partes.”

El Tribunal Supremo, asimismo, en el fundamento de Derecho Tercero de la sentencia mencionada, analiza el contraste entre la sentencia de la Audiencia Nacional alegada, y la sentencia objeto de recurso, en los siguientes términos:

“(…) Esto sentado, tampoco lleva razón el Abogado del Estado al denunciar la inexistencia de pronunciamientos distintos, porque aunque el fallo de la sentencia de contraste comienza ciertamente desestimando el recurso, en cuanto a la principal cuestión planteada en la demanda, confirmando la resolución impugnada, sin embargo, añade que todo ello es sin perjuicio de reconocer el derecho de la recurrente a deducir el IVA soportado en los ejercicios objeto de inspección, existiendo también la contradicción alegada, puesto que *mientras que la sentencia impugnada considera que el cómputo del plazo para deducir las cuotas soportados se inicia desde el momento mismo en que se devengan las cuotas deducibles, haciendo caducar todas las cuotas de fecha a fecha y caso por caso, sin tener en cuenta la fecha de inicio de la actividad inspectora, por el contrario la sentencia de contraste mantiene que el plazo señalado es para casos ordinarios, pero no para aquellos otros en que ha mediado actuación inspectora.*”

En particular, el Tribunal Supremo se refiere al pronunciamiento de la sentencia de contraste, en el que se establece que el plazo de un año (señalado en el Reglamento del IVA aplicable en dicho supuesto) “es para los casos ordinarios pero no para aquellos otros en que ha mediado una actuación inspectora”, indicándose que “para estos casos, el plazo de un año debe contar desde la firmeza del acto de liquidación”. Asimismo, se establece que “obrar de otro modo ocasionaría un perjuicio grave al recurrente al que se le sujeta el IVA por una determinada actividad y se le efectúa la liquidación correspondiente, pero no se le permite deducir el IVA soportado en el periodo objeto de inspección”.

Por este Tribunal se considera que del pronunciamiento recogido en la sentencia del Tribunal Supremo consistente en que “inspeccionado y liquidado un periodo trimestral de liquidación del IVA que determina la deuda legalmente exigible, es obligado atender a todos los componentes- IVA devengado e IVA soportado deducible- que deberían constar en la práctica de la obligada autoliquidación”, se desprende que por la Administración Tributaria deberá regularizarse atendiendo tanto al IVA devengado como al IVA soportado que debería haber conestado en la liquidación, no pudiendo entenderse de dicho pronunciamiento, por otro lado, que la regularización deba admitir cuotas de IVA que deberían haberse soportado, pero que no fueron repercutidas al sujeto pasivo por el prestador de los servicios.

Por otro lado, por el TEAR de Cataluña se hace referencia a lo dispuesto en sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de marzo de 2009, concluyéndose que, se trata de “casos diferentes”, pero que “tienen en común que el proceder de las partes fue consecuencia de una interpretación razonable de la norma”, destacándose una “muy especial relevancia” de dicha circunstancia, “dado que tal interpretación fue, en su momento, la emitida por la DGT”, afirmándose que “no existían facturas por el IVA soportado por que [sic] no podían existir dado que las operaciones fueron calificadas con arreglo a los criterios sostenidos, en su día, por la propia Administración Tributaria”.

Con la finalidad de determinar si es conforme a Derecho la aplicación efectuada por el TEAR de Cataluña, de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de marzo de 2009, para fundamentar la ordenación de una retroacción de actuaciones que “considere deducible el IVA devengado por las operaciones de constitución de derechos de superficie realizadas por y de las que es sujeto pasivo la superficiana”, procede destacar los siguientes extremos de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de marzo de 2009:

La sentencia aborda un supuesto de inversión de sujeto pasivo en el que, según el Tribunal Supremo, “*la conducta seguida por la parte recurrida obedeció a un error razonable en la interpretación de la normativa*”.

Por otro lado, según el Tribunal Supremo, “*todas las obligaciones formales están pensadas para facilitar la correcta aplicación del IVA, por lo que resulta incoherente otorgar la misma trascendencia al incumplimiento de los requisitos formales en casos de inversión del sujeto pasivo en los que el contribuyente no declara por entender que la operación no se encuentra sujeta al Impuesto, e interpreta de forma razonable pero errónea la normativa establecida, pues esta interpretación supondría la ruptura de la neutralidad*”.

En el fundamento de Derecho Sexto de la sentencia del Tribunal Supremo, tras citar determinadas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se establece lo siguiente:

“(…) Por todo ello, hay que estimar que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir.

Siendo así las costas, cuando un contribuyente se ve sometido en casos como el litigioso a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, al que se le sujeta al IVA por una operación que consideraba no sujeta y se le efectúa la liquidación correspondiente, procede atender a todos los componentes -IVA devengado e IVA soportado deducible- que debería haber conestado en la práctica de la obligada autoliquidación.

Esta Sala, en la sentencia de 29 de septiembre de 2008, que contempla un supuesto de una entidad local que no liquidó el IVA por unas obras de urbanización, por entender que no se encontraban sujetas al tributo, consideró improcedente que la Inspección, al regularizar la situación sólo incluyese todo el IVA devengado en el periodo de liquidación, pero no la deducción de todo el IVA soportado por haber transcurrido el plazo previsto para efectuarla, rechazando una interpretación literal de la normativa de la Ley de 1985, aplicable al caso, que regulaba los requisitos formales para el ejercicio del derecho a la deducción, ante la necesidad de atender a las circunstancias concretas de cada caso, y para no desconocer que el derecho a deducir constituye el eje cardinal sobre el que se estructura el IVA, lo que hace que el IVA soportado por un sujeto pasivo que no sea consumidor final de lo adquirido sea recuperable por exigencia del principio de neutralidad.”

Por este Tribunal se considera que los pronunciamientos recogidos en la mencionada sentencia del Tribunal Supremo no permiten concluir que por la Administración Tributaria deba admitirse en la regularización cuotas de IVA que deberían haberse soportado, las cuales no fueron repercutidas por el prestador de los servicios.

Por tanto, por este Tribunal se entiende que la disposición recogida en el apartado 4º del fallo del TEAR de Cataluña no es conforme a Derecho, por cuanto los pronunciamientos recogidos en las sentencias del Tribunal Supremo, de fecha 29 de septiembre de 2008 y 25 de marzo de 2009, no determinan que por la Administración Tributaria deba efectuarse regularización admitiéndose cuotas de IVA que deberían haberse soportado, las cuales no fueron repercutidas al sujeto pasivo por el prestador de los servicios.

Duodécimo:

Por I... SA se solicita confirmación por el Tribunal Económico-Administrativo Central de que “*la GENERALITAT puede emitir las facturas correspondientes al ejercicio 2007, e I... deducirlas*”, solicitándose, asimismo al TEAC “*que confirme si es posible que la GENERALITAT pueda emitir facturas ahora, transcurridos más de 4 años desde el devengo del impuesto*”.

Así, en el escrito de alegaciones presentado contra el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento, se establece lo siguiente:

“(…) si mi representada rechaza la solución que propone el Director General de Inspección, ante las dudas suscitadas al respecto de si resulta ajustado a Derecho o no tal propuesta, esta parte solicita a ese Tribunal al que tiene el honor de dirigirse que confirme si es posible que la GENERALITAT pueda emitir facturas ahora, transcurridos más de 4 años desde el devengo del impuesto (…)”

Por I... SA se afirma que “*el Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria no niega el derecho a la deducción sino que condiciona su ejercicio a la deducción por I... del importe restante a la emisión por parte de la GENERALITAT de la correspondiente factura en la que se efectúe la repercusión del impuesto*”.

Por su parte, en el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento se indica que “*el ejercicio del derecho a la deducción del importe restante, que en ningún caso se deniega, debe condicionarse a la emisión por la Generalitat de la correspondiente factura en la que efectúe la repercusión del impuesto, ya no sólo*

a los efectos de permitir un adecuado control por la Administración de la tributación de la operación y en cumplimiento de la normativa aplicable al efecto, sino adicionalmente a fin de evitar cualquier pérdida de ingresos fiscales derivada de una falta de coordinación en la actuación de los dos sujetos pasivos en este caso implicados en la operación”.

Debe indicarse que la pretensión de I... de que por este Tribunal se confirme “si es posible que la GENERALITAT pueda emitir facturas”, si bien se fundamenta, según las alegaciones presentadas, “ante las dudas suscitadas al respecto de si resulta ajustado a Derecho o no tal propuesta”, constituye una pretensión distinta de la relativa a la determinación de la conformidad a Derecho de los actos impugnados.

En relación con la posibilidad de que por el sujeto pasivo destinatario de las operaciones se proceda a la deducción del IVA soportado respecto de operaciones cuyas cuotas de IVA devengado hayan sido repercutidas con posterioridad a la finalización del plazo de un año para efectuar la repercusión, establecido en el artículo 88.Cuatro LIVA, debe hacerse referencia a lo dispuesto en sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 18 de marzo de 2009 (recurso nº 2231/2006).

En particular, en los fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de marzo de 2009 se recoge lo siguiente:

“CUARTO .- Un argumento más que refuerza la estimación es el relativo a que la pérdida del derecho a la repercusión cuando ha transcurrido un año desde la fecha de devengo no exime de la obligación del ingreso de las cuotas devengadas en el tesoro, por lo que opera a modo de una sanción económica con respecto al sujeto pasivo, pretendiendo amparar y proteger al sujeto que debe soportar la repercusión en el sentido de que la Ley sólo le obliga a soportar la repercusión con carácter imperativo hasta un año desde el devengo, ya que transcurrido el plazo puede negarse a soportar el impuesto, que en cualquier caso debe ser liquidado por el sujeto pasivo.

Sin embargo, la ley, en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.

Tanto la Administración como la Sala de instancia se acogen a lo que disponen el art. 88.uno de la Ley , que establece que "los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos", y el art. 94.3 : "En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponden...". Ahora bien, el primer precepto se limita a señalar que el deber de soportar la repercusión viene condicionado por la forma en que se lleve a cabo, y por esta razón dice que queda obligado a soportar "siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley"; por otra parte, al estructurarse la repercusión sobre la base de una obligación y el correlativo deber, no permite que quede inoperante mediante acuerdo entre las partes. A su vez, el art. 94.3 solo impide deducirse en "cuantía superior a la que legalmente corresponda", esto es, que si se ha devengado por cuantía superior no serán deducibles las cuotas en la cuantía que exceda del impuesto efectivamente devengando, no refiriéndose, en modo alguno, al caso de que sí acepta y paga el adquirente o destinatario del servicio las cuotas repercutidas extemporáneamente no existe derecho a la deducción.

Debemos insistir que aunque el sujeto pasivo no repercuta en plazo subsiste la obligación de ingresar la cuota, pues ésta es una obligación autónoma que nace de la realización del hecho imponible, no de la obligación de repercutir.

QUINTO.- Ante la conclusión a que llega la Sala sobre la procedencia de deducir cuotas repercutidas de forma extemporánea, no resulta necesario pronunciarse sobre la sanción que además se le impuso a la recurrente, que decae como consecuencia de la estimación del motivo que afecta a la improcedente minoración del saldo a compensar que realizó la Administración.

(...)"

Por otro lado, en el fundamento de Derecho Quinto de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 5 de diciembre de 2011 (recurso nº 3954/2009) se recoge lo siguiente:

(...) Debemos comenzar aclarando que en el caso de autos no era aplicable el plazo de cuatro años para efectuar la repercusión, contado desde el devengo del impuesto correspondiente a la operación gravada. En efecto, el apartado Dos del artículo 89 de la Ley 37/1992 exige para que entre en juego esa ampliación del plazo de un año previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley 37/1992 que la factura o "documento análogo", aunque no se hubiera expedido en el plazo reglamentariamente previsto [un mes contado a partir del momento en que se realizó la operación, cuando el destinatario de la misma fuera empresario o profesional (artículo 6 del Real Decreto

2404/1985, de 18 de diciembre)], al menos lo haya sido en el de un año desde la fecha de devengo, siendo así que en el presente caso la factura no fue emitida hasta el 31 de octubre de 2004, transcurridos más de tres años desde el devengo de la operación gravada, que había acontecido el 14 de febrero de 2001. A tal efecto no sirve el acta notarial de requerimiento que, con fecha 20 de febrero de 2001, «Mare Nostrum» dirigió a «Tiempo Futuro», porque no es una factura, aunque contuviera sus elementos esenciales, y tampoco un "documento análogo", puesto que la referencia del apartado Dos del artículo 89 de la Ley 37/1992 debía entenderse contraída a los documentos sustitutivos de la factura que mencionaba el artículo 4 del Real Decreto 2402/1985, esto es, a los talonarios de vales numerados o a los tickets de máquinas registradoras [véase la sentencia de 19 de enero de 2011 (casación 1305/09, FJ 2º)].

Por consiguiente, el plazo de que «Mare Nostrum» disponía para repercutir el impuesto sobre el valor añadido mediante la expedición de la correspondiente factura era el de un año contado desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación gravada, conforme a lo dispuesto en el artículo 88. Cuatro de la Ley 37/1992.

Como dejamos sentado en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 2231/06, FJ 3º), ese plazo de caducidad del derecho a reembolsarse el sujeto pasivo con cargo al destinatario de las cuotas devengadas ha de interpretarse, sin embargo, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique. Luego, la resolución del presente caso nos exige precisar si concurría una causa capaz de justificar que «Mare Nostrum» no repercutiera a «Tiempo Futuro» el impuesto sobre el valor añadido en el plazo de un año desde la fecha de devengo de la operación.

(...)

En consecuencia, la sociedad demandante perdió su derecho a repercutir el impuesto sobre el valor añadido por haberlo ejercitado el 31 de octubre de 2004, más de tres años después de la fecha en que había devengado, el 14 de febrero de 2001. Pérdida que no le eximía, sin embargo, de la obligación de ingresar las cuotas devengadas, operando como una sanción económica para la misma, porque la obligación de ingresar la cuota nace de la realización del hecho imponible, no de la obligación de repercutir.

En fin, hemos admitido que el repercutido pueda deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que le hayan sido repercutidas extemporáneamente, porque la ley no lo impide, no siendo posible entender que quien soportó voluntariamente el impuesto incumpla alguna obligación, pero en sentido inverso no cabe obligar al repercutido a soportar la repercusión del impuesto de forma extemporánea, porque la ley no lo permite; así lo dijimos en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 2231/06, FJ 4º).

(...)"

Decimotercero:

De acuerdo con lo recogido en los anteriores fundamentos de Derecho, procede estimar parcialmente el recurso interpuesto por I... SA, por cuanto tanto por la Inspección de los Tributos, como por el TEAR de Cataluña, se efectúa la valoración de la base imponible atendiendo al valor de mercado, contraviniendo ello la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, puesto que no procede aplicar el valor de mercado en los supuestos en los que no concurra vinculación entre las partes de la operación, debiendo determinarse la base imponible según lo establecido en el fundamento de Derecho Séptimo de la presente resolución.

Por otro lado, de acuerdo con lo establecido en el fundamento de Derecho Undécimo, procede estimar el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en los presentes recursos de alzada,

ACUERDA

estimar parcialmente el recurso de alzada interpuesto por I... SA, y estimar el recurso de alzada interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT, conforme a lo señalado en el fundamento de Derecho Decimotercero de la presente resolución.

[1] Pacto Cuarto.1 ("4.1") de las escrituras de constitución de derecho de superficie, de fecha 10 de noviembre de 2005.

[2] Estipulación establecida en el pacto Sexto de las escrituras de constitución de derecho de superficie, de fecha 10 de noviembre de 2005.

[3] Estipulación establecida en el pacto Sexto de las escrituras de constitución de derecho de superficie, de fecha 10 de noviembre de 2005.

[4] Pacto B.1 "OBJECTE", de los contratos de arrendamiento de fecha 10 de noviembre de 2005.

[5] Según se desprende de lo recogido en el pacto B.2 "DURADA", de cada uno de los contratos de arrendamiento, de fecha 10 de noviembre de 2005:

"B.2.- DURADA.-

La durada d'aquest contracte sera des de la data de la seva signatura fins a l'extinció del dret de superfície constituït a favor de L'ARRENDADORA sobre la finca objecte del arrendament, en els termes establerts a l'Acord d'Adjudicació de data 22 de març; de 2.005 a que es fa esment en l'expositiu 11."

[6] Apartado I.5.4.4. "Base imponible del IVA en la entrega de los edificios de Olot y Cerdanyola del Vallès", del acta de disconformidad, de fecha 15 de enero de 2010.

[7] En relación con la base imponible correspondiente a la entrega del edificio de Olot, determinada por la Inspección de los Tributos por importe de 9.257.149,42€, en el apartado I.5.4.4 del acta de disconformidad, de fecha 15 de enero de 2010 (página nº 23), se establece lo siguiente:

"BASE IMPONIBLE ENTREGA EDIFICIO OLOT: 9.257.149,42€

El importe señalado surge de adicionar al valor del derecho de superficie recibido el importe actualizado de la contraprestación monetaria convenida (a+b).

a) Valor del derecho de superficie recibido (Coste de la construcción) de acuerdo con documento aportado y declaración del obligado en diligencia número 2 de fecha 02/06/2008: 3.940.209,21 euros.

Valor de la renta arrendaticia a cobrar: 8.434.288,42 €

b) Valor actualizado al interés legal del dinero: 5.316.940,21 €"

Por la Inspección de los Tributos se considera como coste de la construcción el valor declarado por I... SA en diligencia nº 2, de fecha 2 de junio de 2008, frente al valor recogido en escritura pública.

Debe indicarse que en el propio acta de disconformidad (página nº 20) se hace referencia tanto al valor declarado por I... en la mencionada diligencia nº 2, de fecha 2 de junio de 2008, como al valor "previsto en la escritura":

"(...) El coste de la construcción de las citadas edificaciones fue comunicado por el obligado tributario mediante la aportación de un documento y declaración recogida en diligencia número 2. Se trata de los costes incurridos hasta 31 de diciembre de 2007, y difieren de las valoraciones provisionales que se otorgaron en las escrituras de constitución de los derechos reales:

Edificio de Olot: coste declarado 3.940.209,21 euros frente al previsto en la escritura que era 3.648.834,96 €;"

[8] En relación con la base imponible correspondiente a la entrega del edificio de Cerdanyola del Vallès, determinada por la Inspección de los Tributos por importe de 21.828.004,79€, en el apartado I.5.4.4 del acta de disconformidad, de fecha 15 de enero de 2010 (página nº 24), se establece lo siguiente:

"BASE IMPONIBLE ENTREGA EDIFICIO CERDANYOLA: 21.828.004,79 €

El importe señalado surge de adicionar al valor del derecho de superficie recibido el importe actualizado de la contraprestación monetaria convenida (a+b).

a) Valor del derecho de superficie recibido (Coste de la construcción) de acuerdo con documento aportado y declaración del obligado en diligencia número 2 de fecha 02/06/2008: 8.353.559,72 euros

Valor de la renta arrendaticia a recibir: 20.175.005,86 €

b) Valor actualizado al interés legal del dinero: 13.474.445,07 €"

Por la Inspección de los Tributos se considera como coste de la construcción el valor declarado por I... SA en diligencia n.º 2, de fecha 2 de junio de 2008, frente al valor recogido en escritura pública.

Debe indicarse que en el propio acta de disconformidad (página nº 20) se hace referencia tanto al valor declarado por I... en la mencionada diligencia n.º 2, de fecha 2 de junio de 2008, como al valor “previsto en la escritura”:

“(...) El coste de la construcción de las citadas edificaciones fue comunicado por el obligado tributario mediante la aportación de un documento y declaración recogida en diligencia número 2. Se trata de los costes incurridos hasta 31 de diciembre de 2007, y difieren de las valoraciones provisionales que se otorgaron en las escrituras de constitución de los derechos reales:

(...)

Edificio Cerdanyola: 8.353.559,72 euros frente al previsto en la escritura 9.486.768,88 €.”

[9] Sentencia TJUE, de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey Bulgaria EOOD, ap. 44

[10] *Ibidem*

[11] Sentencia TJUE, de fecha 29 de julio de 2010, asunto C-40/09, Astra Zeneca, ap. 28; sentencia TJUE, de fecha 16 de octubre de 2007, asunto C-258/95, Fillibeck, ap. 14; sentencia TJUE, de fecha 23 de noviembre de 1988, asunto C-230/87, Naturally Yours, ap. 16, entre otras.

[12] Sentencia TJUE, de fecha 2 de junio de 1994, asunto C-33/93, ap. 19.

[13] Se advierte una errónea transcripción de dicho importe en el acta de disconformidad, de fecha 15 de enero de 2010, que recoge una cifra por importe de 3.648.834,96€ (página nº 20).

[14] En particular, en el pacto Sexto de la escrituras de constitución del derecho de superficie, de fecha 10 de noviembre de 2005, protocolo n.º..., se establece que le corresponde a la superficiaria, entre otras, la siguiente obligación:

“Conservar i mantenir els edificis destinats a ser la seu dels Jutjats d'Olot, d'acord amb el previst al PPTE.”

[15] Se advierte que en la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 22 de marzo de 2009, se cita erróneamente la sentencia, indicándose que es de fecha 29 de septiembre de 2009.

* Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.