

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072352

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de enero de 2019

Vocalía 9.^a

R.G. 6337/2015

SUMARIO:

ITP y AJD. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Opción de compra. Ejercicio anticipado de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero. El Tribunal Central considera que debe analizarse la cuestión contemplando la especial naturaleza tributaria del gravamen documental. Así, a diferencia de la modalidad de transmisiones onerosas en la que prevalece la naturaleza traslativa del hecho imponible, en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, aun cuando se trate de un documento que pueda incorporar una transmisión de dominio, lo que queda gravado, tal y como se desprende de la definición legal del art. 31 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), no es la transmisión en sí, sino el propio documento que incorpore un acto o negocio jurídico inscribible y valuable económicamente. Por ello, al determinarse la base no debe tomarse en cuenta el valor real del bien transmitido, sino el valor del acto o negocio jurídico que es documentado en la escritura. Pues bien, en este caso lo acordado por las partes es ejercitar una opción prevista en el propio contrato de arrendamiento financiero adquiriendo el bien que era objeto de financiación, poniendo fin a dicho contrato mediante el pago de un precio que tiende a aproximarse al valor de las cuotas pendientes con exclusión de la carga financiera. Se trata por tanto de un negocio jurídico complejo, en el que se pone fin a una operación financiera en curso, adquiriendo la propiedad del bien por parte de la entidad que ya lo poseía a título de arrendatario.

Por otro lado, dada la naturaleza peculiar del gravamen documental, el valor de la transacción acordada en el documento no puede ser tampoco el valor residual del bien financiado, como alega la entidad reclamante, porque en este caso no se ha producido la satisfacción sucesiva de todas las cuotas de arrendamiento financiero previsto originariamente en el contrato, es decir, no se ha llegado a alcanzar el momento en el que al bien le resta por pagar la última cuota prevista en el contrato, cuyo pago supondría la adquisición definitiva por el usuario del bien financiado. De haberse alcanzado ese punto, la base imponible del impuesto sería el precio de la transacción acordada en el documento -valor residual-, pero no en este caso, en el que al darse por terminado el contrato de financiación existente antes de la duración originalmente pactada, el precio que el usuario satisface no es el valor residual originariamente previsto, sino un precio acordado entre las partes, que, como se ha dicho, es un valor cercano al valor de las cuotas de capital pendiente de amortizar.

Por dicha razón, la base imponible de la operación documentada en la escritura de referencia, es el valor de la transacción acordada y documentada en dicha escritura, y en ningún caso el del valor residual, valor que ni consta en el documento, ni forma parte de la transacción acordada y documentada en el mismo, ni entró nunca en juego, al haberse ejercitado la opción de compra antes del plazo de duración del contrato originariamente previsto en el contrato de arrendamiento financiero. Por esta razón el Tribunal Central considera que en el supuesto de ejercicio anticipado de opción de compra en los contratos de arrendamiento financiero, la base imponible, no es ni el valor de mercado del inmueble ni tampoco el valor residual del mismo, sino el valor del negocio jurídico documentado en la escritura, y éste no es otro que el precio que se ha fijado entre las partes para, dando fin a la financiación previamente acordada, adquirir el bien en propiedad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 30 y 31.
Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuestas por D^a. **Mx...**, en nombre y representación de la sociedad **INVERSIONES X SL** con N.I.F. ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra acuerdo de liquidación dictado por CA Cataluña Dep. Economie i Finances por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por una cuantía de 653.692,68 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.-

En fecha 10/09/2009 fue otorgada escritura pública de compraventa en ejercicio anticipado del derecho de opción de compra del contrato de arrendamiento financiero inmobiliario entre las entidades **BANCO Z... SA** y **W DE LEASING EFC**, por una parte, **K CORPORACIÓN SRL**, por otra e **INVERSIONES X SL**, por otra, cuyo objeto, lo constituía un conjunto de edificio de oficinas bancarias sito en la ciudad de ...

En dicha escritura se expone que:

*“II. Mediante póliza (...) se formalizó el 18/12/2001 un arrendamiento financiero a favor de **K CORPORACIÓN S.L.** por un período irrevocable de 180 meses. En esta póliza **BANCO W... S.A.** y **BANCO Z... S.A.** concedieron a la citada sociedad una opción de compra sobre la finca descrita anteriormente por un precio de 13.297.392,82 mas un IVA de 2.127.582,85 al término del periodo mencionado.*

*III. En fecha 31/07/2006 las partes suscribieron un acuerdo de subrogación del contrato de arrendamiento financiero mediante el cual la entidad **K CORPORACIÓN S.L.** cedió a la mercantil **INVERSIONES X S.L.U.** todos los derechos que le correspondía como arrendataria financiera asumiendo en consecuencia **INVERSIONES X S.L.U.** todos los derechos que le correspondían como arrendataria financiera asumiendo en consecuencia **INVERSIONES X S.L.U.** todos los derechos y obligaciones derivados del contrato de arrendamiento financiero señalado en el expositivo anterior.*

*IV. Con anterioridad a este acto la actual arrendataria financiera **INVERSIONES X S.L.U.** ha solicitado a **BANCO Z... S.A.** Y **W DE LEASING S.A. EFC** la cancelación anticipada del referido contrato de arrendamiento financiero del ejercicio anticipado de la opción de compra otorgada a su favor en su día lo que llevan a efecto mediante la presente escritura de compraventa que las partes otorgan.”*

La entidad presentó autoliquidación en fecha 09/10/2009 relativa al hecho imponible actos jurídicos documentados de ITP/AJD en la que declaraba una base imponible de 52.444.440,32 euros, aplicando el tipo impositivo del 1,5 % e ingresaba una deuda tributaria de 786.666,60 euros.

En fecha 27/01/2011 fue presentada solicitud de rectificación de autoliquidación manifestando haber cuantificado incorrectamente el importe de la deuda tributaria en la autoliquidación presentada, ésta fue desestimada, notificándose el 14 de abril de 2011, presentándose recurso de reposición el cual fue asimismo desestimado y notificado el 20 de junio de 2011.

Segundo.

Disconforme, interpuso reclamación el 18 de julio de 2011 ante el Tribunal Regional de Cataluña presentándose escritos de alegaciones en fechas 20/04/2012, 09/01/2013 y 07/05/2013 en los que manifestaba, sucintamente, lo siguiente:

- El tipo impositivo de actos jurídicos documentados se determina incorrectamente, procediendo la aplicación del tipo impositivo del 1% de acuerdo a diversa doctrina y jurisprudencia que se cita.

- Asimismo la base imponible de dicho impuesto también se determinó incorrectamente ya que la misma es el valor residual del bien objeto de arrendamiento financiero, es decir con la opción de compra que era de 13.297.392,82 euros.

Con fecha de 19 de febrero de 2015 fue dictada resolución por la que se estima parcialmente la reclamación considerando que el tipo aplicable debería ser del 1% pero desestimando la alegación relativa a la base imponible

declarando no ser procedente la solicitud de devolución de ingresos solicitada al considerar que era correcta la base declarada por el interesado en su autoliquidación.

Tercero.-

Con fecha de 17 de junio de 2015 se presenta recurso de alzada ante este Tribunal Central reiterando su pretensión ya formulada en primera instancia relativa a la base imponible, que debería ser la prevista para el ejercicio de opción de compra, añadiendo que la tributación practicada supone una doble imposición al tributar en el momento de la constitución por el valor de toda la operación, y posteriormente en el momento del ejercicio de la opción de compra.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Concurren los requisitos de competencia, cuantía, interposición en plazo y legitimación que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada en el que se plantea la base imponible a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en el supuesto del ejercicio anticipado de la opción de compra.

Segundo.-

Dispone el art 31,2 del TRITP que: *"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma"*

Debemos pues analizar a continuación el cumplimiento o no de los mencionados requisitos:

1º) Primera copia de escritura pública: Es evidente que el documento notarial otorgado a la que se refiere la liquidación lo cumple.

2º) Objeto de cantidad o cosa valuable: La escritura incluye una transacción de valor económico consistente en acordar la finalización de la operación del leasing adquiriéndose la propiedad por el entonces arrendatario por importe determinado.

3º) Acto o contrato inscribible: La adquisición del bien por el arrendatario al ejercer la opción de compra es inscribible en el Registro de la Propiedad.

4º) Acto o contrato no sujeto a los conceptos Transmisiones Onerosas u Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Debe puntualizarse que no ha sido cuestión pacífica la tributación indirecta (IVA o ITP) en el supuesto de ejercicio anticipado de la opción de compra en las operaciones de leasing. Así, la Dirección General de Tributos en diversas Consultas consideró que al ejercicio anticipado de la opción de compra no le era aplicable la excepción a la exención a efectos de IVA contenida en la letra a) del artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992 lo que conllevaba que, salvo que se renunciara a la exención con arreglo a los requisitos establecidos por el artículo 20.dos de la citada ley, la operación tributaría por ITP en la modalidad de transmisiones Onerosas: *"Si se adelanta el ejercicio de opción de compra antes de la finalización del contrato, la operación no puede considerarse como el ejercicio del derecho de opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, puesto que dicho contrato ha dejado de tener tal carácter. En consecuencia, no resultaría de aplicación la excepción a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero y quedará sujeta al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas siendo la base imponible el valor real del bien que se transmite."*

No obstante, este Tribunal Central en Resolución de fecha 15 de noviembre de 2012, recogiendo la doctrina jurisprudencial contenida en las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de julio del 2010 y de 4 de junio del 2012, consideró que el ejercicio anticipado de opción de compra en las operaciones de arrendamiento financiero realizado entre sujetos que tuvieran la condición de sujetos pasivos a efectos de IVA estaba sujeto y no exento a dicho concepto tributario concluyéndose que: *“Por lo tanto y de acuerdo con la doctrina jurisprudencial citada, el artículo 20.Uno.22º de la LIVA no exige que la opción de compra se ejercite en un plazo determinado por lo que cualquiera que sea el momento en el que se lleve a cabo, siempre que estuviera en vigor, operarán sus efectos y, por tanto, la entrega de los inmuebles arrendados estuvo sujeta al IVA y no al ITP....”*

La consecuencia es que no estando la citada operación sujeta a la modalidad de Transmisiones Onerosas se cumple el último de los requisitos para entenderlo sujeto a Actos Jurídicos Documentados.

Tercero.-

Queda por último analizar la cuantificación de la base pudiéndose situar las opciones dentro de dos extremos: la primera es la que venía manteniéndose por este Tribunal Central en resolución de fecha 6 de noviembre de 1998 según la cual, dado que mediante dicha transacción se adquiere la propiedad del inmueble por el hasta entonces arrendatario financiero, *“...la base imponible del acto jurídico no puede quedar limitada al valor residual fijado en el contrato de leasing como pretende la reclamante, sino que debe recaer sobre el verdadero valor de la cosa.”*

En el otro extremo estaría la propuesta por el aquí reclamante en sus alegaciones, según la cual la base imponible debe ser el valor residual del contrato de arrendamiento financiero, ya que la figura denominada como leasing constituye un negocio mixto en el que se funde la cesión de uso y la opción de compra con causa única, de ahí que, teniendo una causa única y una unidad esencial, no quepa considerar como operaciones distintas la cesión de uso formalizada con la constitución del arrendamiento financiero, y la adquisición posterior en ejercicio del derecho de opción de compra. Por ello, el arrendatario ya venía disponiendo en calidad de propietario económico, por lo que no puede constituir una nueva transmisión independiente, desligada o diferente del contrato de arrendamiento financiero.

Ambas posturas, aunque divergen en la cuantificación de la base, son coincidentes sin embargo en partir en su razonamiento de la naturaleza traslativa del negocio acordado: la primera considera que debe ser el valor real del inmueble transmitido, mientras que la segunda considera que dado que en el contrato original se preveía que el dominio se transmitiría por el pago del valor residual, éste debe ser la base del impuesto.

Cuarto.-

No obstante lo anterior, este Tribunal Central considera que debe analizarse la cuestión contemplando la especial naturaleza tributaria del gravamen documental. Así, a diferencia de la modalidad de transmisiones onerosas en la que prevalece la naturaleza traslativa del hecho imponible, en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, aún cuando se trate de un documento que pueda incorporar una transmisión de dominio, lo que queda gravado, tal y como se desprende de la definición legal del art 31 del Texto Refundido del Impuesto, no es la transmisión en sí, sino el propio documento que incorpore un acto o negocio jurídico inscribible y valuable económicamente. Por ello, al determinarse la base no debe tomarse en cuenta el valor real del bien transmitido, sino el valor del acto o negocio jurídico que es documentado en la escritura. Pues bien, en este caso lo acordado por las partes es ejercitar una opción prevista en el propio contrato de arrendamiento financiero adquiriendo el bien que era objeto de financiación, poniendo fin a dicho contrato mediante el pago de un precio que tiende a aproximarse al valor de las cuotas pendientes con exclusión de la carga financiera. Se trata por tanto de un negocio jurídico complejo, en el que se pone fin a una operación financiera en curso, adquiriendo la propiedad del bien por parte de la entidad que ya lo poseía a título de arrendatario.

Por otro lado, dada la naturaleza peculiar del gravamen documental, el valor de la transacción acordada en el documento no puede ser tampoco el valor residual del bien financiado, como alega la entidad reclamante, porque en este caso no se ha producido la satisfacción sucesiva de todas las cuotas de arrendamiento financiero previsto originariamente en el contrato, es decir, no se ha llegado a alcanzar el momento en el que al bien le resta por pagar la última cuota prevista en el contrato, cuyo pago supondría la adquisición definitiva por el usuario del bien financiado. De haberse alcanzado ese punto, la base imponible del impuesto sería el precio de la transacción acordada en el

documento (valor residual), pero no en este caso, en el que al darse por terminado el contrato de financiación existente antes de la duración originalmente pactada, el precio que el usuario satisface no es el valor residual originariamente previsto, sino un precio acordado entre las partes, que, como se ha dicho, es un valor cercano al valor de las cuotas de capital pendiente de amortizar.

Por dicha razón, la base imponible de la operación documentada en la escritura de referencia, es el valor de la transacción acordada y documentada en dicha escritura, y en ningún caso el del valor residual, valor que ni consta en el documento, ni forma parte de la transacción acordada y documentada en el mismo, ni entró nunca en juego, al haberse ejercitado la opción de compra antes del plazo de duración del contrato originariamente previsto en el contrato de arrendamiento financiero.

Por la razón indicada este Tribunal Central considera que en el supuesto de ejercicio anticipado de opción de compra en los contratos de arrendamiento financiero, la Base Imponible, ni es el valor de mercado del inmueble ni tampoco el valor residual del mismo, sino el valor del negocio jurídico documentado en la escritura, y éste no es otro que el precio que se ha fijado entre las partes para, dando fin a la financiación previamente acordada, adquirir el bien en propiedad.

Del examen de la liquidación se advierte que la base imponible liquidada es coincidente con el precio de la transacción documentada en la escritura, lo que está de acuerdo con las reglas de tributación del gravamen documental al ser ése el importe económico valuable que refleja el acto jurídico que en la escritura se documenta (art 30,1 TRITP).

Este criterio se mantiene en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha de 14/07/2010 al resolver el recurso de casación 5415/05 que expresamente declaró que “ la base imponible del acto jurídico no puede quedar limitada al «valor residual»”

Quinto.-

Respecto a la doble imposición alegada por la entidad recurrente debe señalarse que en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados el hecho imponible se produce por la confluencia objetiva de los requisitos del art 31, por lo que el gravamen incide sólo en determinados documentos, como son todos aquellos que corresponden a actos o negocios que en nuestro derecho civil o mercantil se formalicen en escrituras públicas inscribibles. De ahí, que si para un negocio jurídico concreto la práctica jurídica exige un tipo especial de documentación como ocurre en el leasing en el que en su operatoria más frecuente se otorgan dos escrituras (en la constitución, y en el ejercicio de opción de compra) el impuesto documental incidirá en cada una de ellas, (si bien como dos hechos imponibles distintos y por bases imponibles distintas), sin que ello suponga hablar de una doble imposición, figura de la que sólo cabría hablar cuando el mismo acto jurídico quedara gravado doblemente por el mismo tributo, lo que no ocurre en este caso.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada

ACUERDA:

Desestimarlo.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública