

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078589

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de junio de 2020

Sala 2.^a

R.G. 1662/2017

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales. Excepción a la exención. Arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta. Están exentos los arrendamientos con opción de compra de terrenos en los que no se ha ejercido la opción de compra por parte del arrendatario y que tienen la consideración de servicios. No obstante, no se aplica la exención en los supuestos de arrendamientos con opción de compra, tanto de terrenos como de viviendas, cuando la entrega que pudiera realizarse con motivo del ejercicio de la opción de compra, estuviera sujeta y no exenta. Se trata con ello de otorgar el mismo tratamiento fiscal a la operación de arrendamiento que a la posterior entrega del bien.

Dicho esto, tratándose del arrendamiento con opción de compra de un terreno rústico, cuya posterior entrega estaría sujeta y exenta, debe considerarse que está asimismo sujeto y exento el arrendamiento, sin que resulte de aplicación la excepción a la exención prevista en el apdo. d') del art. 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

A estos efectos, no procede considerar la posibilidad de renuncia a la exención en la entrega del terreno rústico que se produzca en el ejercicio de la opción de compra. Se trata de un hecho futuro incierto, no previsto en el precepto que regula la excepción a la exención del mencionado apdo. d') del art. 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), del que no se puede hacer depender la tributación del arrendamiento. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8, 11, 20 y 94.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3 y 293.

Código Civil, art. 1.

Constitución Española, art. 9.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 88.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 135 y 136.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 9 de junio de 2020

RECURSO: 00-01662-2017

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: XZ, S.L. - NIF ...

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 30/03/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 07/03/2017 contra la resolución dictada el 19 de enero de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas 15/03298/2014 y 15/3526/2014 formuladas contra los siguientes actos:

- Acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad A02 nº ... de fecha 5 de junio de 2014, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y referido al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2012, del que resulta un importe a devolver de 22.153,57 euros, habiendo solicitado la entidad una devolución de 592.650,27 euros.

- Acuerdo sancionador derivado del procedimiento inspector referido al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2012, por importe de 86.020,69 euros.

Segundo.

En fecha 3 de abril de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia notifica a la entidad **XZ SL** comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T/2012 a 4T/2012, de carácter parcial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003 y en el artículo 178.2 del Real Decreto 1065/2007. Posteriormente, mediante comunicación notificada al obligado tributario el 19 de junio de 2013, las actuaciones pasaron a tener alcance general.

Como consecuencia de las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación se incoa, en fecha 7 de mayo de 2014, acta de disconformidad A02-... que regulariza el Impuesto sobre el Valor Añadido períodos 1T/2012 a 4T/2012. El acta se acompañó del preceptivo informe ampliatorio de igual fecha.

Frente a la misma la interesada presenta escrito de alegaciones en el que manifiesta su disconformidad con la regularización propuesta.

En fecha 5 de junio de 2014, la Dependencia Regional de Inspección dicta acuerdo de liquidación por el que se confirma la propuesta contenida en el acta de disconformidad. En la regularización practicada no se admite la deducción de cuotas de IVA soportado por importe de 571.146,06 euros. Se considera que la operación de compraventa de tres fincas de naturaleza rústica en el municipio de ... por un importe total de 3.744.179,71 euros (base imponible: 3.173.033,65 euros e IVA 18%: 571.146,06 euros), documentada en escritura pública de fecha 8 de febrero de 2012, transmitidas por la entidad **WG SA**, es una operación sujeta y exenta de IVA.

Además, en la misma fecha y sobre las referidas fincas se celebró un contrato de arrendamiento con opción de compra entre la interesada, en calidad de arrendador, y la entidad **WG SA**, en calidad de arrendataria. Se aprecia por la Inspección que se simuló este contrato de arrendamiento con opción de compra para que se pudiera optar a la renuncia a la exención y deducir improcedente 571.146,06 euros. Concluye que sólo existió una operación de compraventa de fincas rústicas, operación que por su propia naturaleza debe estar exenta del IVA, no siendo posible la renuncia a la exención ya que se incumple el requisito del "destino previsible" de utilización de las fincas adquiridas.

Señala expresamente el acuerdo de liquidación en el antecedente de hecho segundo:

"La Inspección no puede aceptar la calificación dada a las operaciones por el obligado tributario. En primer lugar porque aun cuando el contrato de arrendamiento con opción de compra fuera real, este no recaería sobre un terreno cuya entrega estaría sujeta y no exenta: la entrega de finca rústica estaría exenta en todo caso.

En segundo lugar, porque el contrato de arrendamiento con opción de compra aportado se considera por la Inspección un negocio simulado. Esta simulación debe entenderse conexa a la operación de compraventa anterior ya que a través del arrendamiento con opción de compra se pretende dar cabida a la renuncia a la exención de la transmisión anterior.

Es decir, donde ha habido una mera transmisión de fincas rústicas el contribuyente ha establecido una conexión con un arrendamiento con opción de compra para intentar articular una renuncia a la exención.

(...)

Son varios los elementos que permiten a la Inspección declarar la existencia de simulación.

1. Un primer elemento está constituido por la absoluta anomalía en la calificación de la operación realizada. La transmisión que en este caso se produce es de fincas rústicas.

Este elemento determina la imposibilidad de renuncia por parte del adquirente ya que su arrendamiento estaría igualmente exento. Ahondando en las posibilidades que la LIVA articula para excepcionar la exención nos encontramos con el arrendamiento con opción de compra que no resultaría aplicable en este supuesto ya que su objeto recae sobre unas fincas rústicas cuya entrega estaría exenta.

Es decir, aún en el hipotético caso de que la operación de arrendamiento con opción de compra fuera una operación real, la entidad adquirente no podría renunciar a la exención.

Sin embargo, a través del negocio simulado las partes pretenden dar cabida al derecho de deducción del IVA en la entidad adquirente.

2. El segundo elemento está constituido por la absoluta falta de voluntad de las partes respecto de la causa expresada en el contrato. La Inspección encuentra elementos de prueba que le permiten efectuar esta afirmación no solo en la falta de racionalidad económica de lo pactado sino también en el convencimiento del conocimiento por las partes de que lo pactado no se llevaría a efecto. Finalmente la constatación del incumplimiento de lo pactado ratifica lo que se ha advertido como una evidencia.

De conformidad con lo señalado en el apartado 4.3 de los Antecedentes de hecho **XZ SL** hace una inversión de 3.173.033,65 euros de la que espera obtener un rendimiento de 30.000 euros al año. Esa operación le supone por tanto una rentabilidad de 0,95%, rentabilidad que no puede sino juzgarse ridícula.

Por otra parte **WG SA** recibe 3.173.033,65 euros y por el módico precio de 1000 euros tiene la opción de comprar las fincas pagando el mismo importe que recibió más un 5%. Es, a juicio de la Inspección, evidente que esta opción de compra nunca llegará a ejercitarse, actuando esta cláusula de revalorización (5%) simplemente como un instrumento de cobertura de riesgo ante la eventualidad remota de que se deshaga la compraventa inicial que es el único negocio real que subyace en las operaciones realizadas.

A la falta de coherencia de la rentabilidad expresada se suma la transferencia absoluta de los riesgos en el momento inicial de contrato, fecha que coincide con la compraventa, y en la que **XZ SL** recibió, además de 3.173.033,65 euros en concepto de precio, 1.000 por la opción y otros 29.100 euros por la primera anualidad del arrendamiento. Quedaban, por tanto, solo dos anualidades de 30.000 euros cada una sometidas a los riesgos que surgieran durante la duración del contrato.

De esta manera, nos encontramos ante un contrato en que **WG SA** no solo no remunera el interés del capital que constituye el precio del bien que utiliza sino que nunca puede recuperar, a través de las anualidades, parte del coste de bien. La estructura del contrato está totalmente desvirtuada ya que del importe total pretendido de la operación (3.263.133,65 euros) más del 98% (3.203.133,65 euros) habían sido pagados en el momento inicial. Esta circunstancia pone en evidencia que lo que realmente se había producido era una mera compraventa siendo irrelevante el pago pendiente de dos anualidades de 30.000 euros.

Por otra parte, y a pesar de la falta de sentido del contrato y de haberse cubierto perfectamente las espaldas (5%) **XZ SL** conocía perfectamente que **WG SA** no iba a cumplir el contrato y menos aún a ejercitar la opción de compra.

En el apartado 5 de los Antecedentes de hecho se ha efectuado una descripción de las circunstancias que llevan a este convencimiento. La entidad **WG SA** sufre una despatrimonialización los días 08/02/2012 y 17/02/2012 de más de 6 millones de euros. Tras estas operaciones la entidad no solo ve mermado su activo sino que ve incrementadas sus deudas con la AEAT que a día de hoy (y después de actuaciones administrativas tendentes al cobro) ascienden a 1.034.711,15 euros (451.071,61 + 583.639,54).

La proximidad de las fechas de las dos operaciones descritas y la evidente vinculación de todas las partes intervinientes ponen de manifiesto su conocimiento de la situación de dificultad económica por la que **WG SA** atravesaba."

La notificación a la entidad de dicho acuerdo de liquidación se realiza el 5 de junio de 2014.

Tercero.

En fecha 5 de mayo de 2014 se dicta por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador.

En fecha 5 de junio de 2014 se dicta acuerdo de resolución del procedimiento sancionador derivado de la liquidación practicada en el procedimiento inspector, imponiéndose sanción por la conducta infractora de dejar de ingresar (artículo 191 de la LGT) y solicitud indebida de devolución (artículo 194.1 de la LGT). La infracción correspondiente al 1T/2014 tipificada en el artículo 191 se considera leve. La infracción correspondiente al 4T/2014 tipificada en el artículo 194.1 se considera grave y se impone sanción pecuniaria del 15%.

La sanción finalmente impuesta asciende a un total de 86.020,69 euros.

El acuerdo sancionador se notifica a la entidad en fecha 5 de junio de 2014.

Cuarto.

Contra los acuerdos dictados descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la interesada interpone en fecha 2 de julio de 2014 reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Regional de Galicia registradas, con el número 15/3298/2014 la relativa a la liquidación, y con el número 15/3526/2014 la relativa al acuerdo sancionador, que fueron resueltas de forma acumulada.

Notificado el correspondiente trámite de puesta de manifiesto, la interesada presenta escrito en el que formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Procedencia de la renuncia a la exención al cumplirse los requisitos exigidos en la normativa. Señala que la interpretación de la Inspección en cuanto a la tributación de la operación es errónea.

- Inexistencia de simulación en el contrato de arrendamiento con opción de compra suscrito por la interesada. No concurrencia de los presupuestos básicos que deben concurrir en un negocio simulado. La carga de la prueba incumbe a la Administración, no a la reclamante.

- Incumplimiento de la doctrina de los actos propios. Simultáneamente a la negación del derecho a la deducción del IVA correctamente soportado, la Administración está reclamando al sujeto pasivo repercutidor su pago por vía de apremio. Añade, que de confirmarse a la regularización el principio de regularización íntegra exige de la Administración un reconocimiento expreso del derecho del contribuyente a la devolución de la cuota de IVA indebidamente soportado.

- En relación con el acuerdo sancionador la interesada alega la inexistencia de infracción tributaria.

El 19 de enero de 2017 el Tribunal Regional de Galicia dicta resolución acumulada de las reclamaciones interpuestas por la que desestima la reclamación económico-administrativa 15/3298/2014, confirmando el acuerdo dictado por la Administración, y estima la reclamación económico-administrativa 15/3526/2014, anulando el acuerdo sancionador.

Los hechos y fundamentos jurídicos contenidos en la resolución son los siguientes:

- Se desestima la procedencia a renunciar a la exención por incumplimiento en la reclamante del derecho a efectuar la deducción total del Impuesto soportado al realizar la adquisición en función del destino previsible de los bienes adquiridos. Señala expresamente el fundamento de derecho segundo: "En el presente caso, el destino de los bienes adquiridos es claro: su cesión en arrendamiento con opción de compra; por lo que de lo que se trataría es de determinar si la operación de arrendamiento con opción de compra de las fincas rústicas, origina, o no, el derecho a la deducción. El artículo 23 de la mencionada Ley establece la exención de los arrendamientos de terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica, exceptuando de la exención (letra d') los arrendamientos con opción de compra de terrenos cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto. En nuestro supuesto el arrendamiento estaría exento, pues a pesar de ser con opción de compra, la entrega, en su caso, de los terrenos estaría exenta (artículo 20.Uno.20º), como ya hemos dejado establecido con anterioridad, al tratarse de terrenos rústicos dedicados a una explotación agraria.

En definitiva, ni la renuncia a la exención era procedente, ni la reclamante tenía derecho a la deducción del impuesto soportado en la adquisición, en función del destino de los bienes adquiridos; sin que sea admisible el argumento de la reclamante en base a una hipotética y posterior renuncia a la exención.

La conclusión anterior hace innecesario entrar a examinar la segunda línea argumental de la Inspección, en base a considerar el contrato de arrendamiento con opción de compra como negocio simulado."

- Se desestima la procedencia de un reconocimiento expreso del derecho del contribuyente a la devolución de la cuota de IVA indebidamente soportado ya que se requiere que el acto de la Administración por el que se establece que la repercusión es indebida adquiera firmeza. El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 19 de febrero de 2015 (RG 2694/2012), que reitera el criterio establecido en la de 22 de julio de 2010 (RG 6017/2008), ha declarado que el requisito establecido en el artículo 14.2.c del Real Decreto 520/2005, para la devolución de ingresos indebidos, sólo puede tenerse por cumplido cuando exista un pronunciamiento firme sobre el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

- Se anula la sanción por no haberse acreditado debidamente la culpabilidad de la reclamante en el acuerdo sancionador.

La resolución se notifica a la interesada el 9 de febrero de 2017 .

Quinto.

No conforme con la resolución acumulada dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia la interesada interpone, el 7 de marzo de 2017, recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el escrito de interposición manifiesta en síntesis, las siguientes alegaciones:

- La renuncia a la exención en la adquisición de los terrenos rústicos por parte de **XZ** era posible, por aplicación de lo previsto en el artículo 20.Dos LIVA, en la medida en que el destino previsible de los mismos era su arrendamiento con opción de compra a favor del transmitente y que, en caso de ejercitarse dicha opción, la operación hubiera quedado sujeta y no exenta, por renuncia a la exención, dado que se trataría de una operación realizada entre dos sujetos pasivos del impuesto, y así había quedado reflejado en el contrato.

- Se reitera el motivo de oposición relativo a que la actuación de la Administración es incongruente y contraria a la doctrina de los actos propios.

- La regularización de la Administración es contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo que exige que la Administración realice una regularización íntegra de la situación tributaria de la reclamante, de tal manera que si consideraba no deducible el IVA soportado en la operación inmobiliaria cuestionada, debió haberse pronunciado expresamente sobre el derecho de la reclamante a obtener la devolución del ingreso indebido derivado de un IVA indebidamente repercutido. La jurisprudencia exige que la regularización íntegra se realice en el mismo procedimiento inspector, y por tanto, está asumiendo que el criterio administrativo no será firme en ese momento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Si es conforme a Derecho o no la resolución impugnada.

Tercero.

La reclamante no discute que la transmisión de las fincas rústicas aquí referidas es una operación exenta por aplicación del artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/92, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni tampoco si **XZ SL** actuaba en el ejercicio de sus actividades empresariales. Por lo que la controversia se centra en la posibilidad de la transmitente de renunciar, o no, a la exención (artículo 20.Dos), en la medida de que el adquirente (la reclamante) tuviera derecho a efectuar la deducción total del Impuesto soportado al realizar la adquisición, en función del destino previsible de los bienes adquiridos. Esto es, si los terrenos serían utilizados en la realización de operaciones que originaran el derecho a la deducción.

El artículo 20.Dos LIVA, en la fecha de realizar la operación, tenía el siguiente tenor literal:

"Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales".

De este modo, para que **XZ SL** pudiera renunciar a la exención era necesario que "en función de su destino previsible" tuviera derecho a la deducción total del Impuesto soportado por la correspondiente adquisición.

Por su parte, respecto al derecho a deducir, según el artículo 94.Uno LIVA:

"Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[...]"

En consecuencia, para que la entrega de las tres fincas rústicas pueda ser objeto de renuncia, es necesario que **XZ SL**, conforme al destino previsible, fuera a realizar una operación sujeta y no exenta de IVA que le permitiera la deducción total del IVA que soportaría en la adquisición del terreno en caso de renunciar a la exención.

Cuarto.

Este destino previsible se puede deducir del contrato de arrendamiento con opción de compra, suscrito en la misma fecha que la escritura de compraventa, en el que se recogen las siguientes estipulaciones:

"PRIMERA.- Objeto

La arrendadora cede en arrendamiento a la arrendataria, que acepta, las fincas descritas en el expositivo I anterior.

Las fincas se arriendan a "**WG**" en la situación física, jurídica y de mantenimiento y conservación en la que se encuentran en la actualidad, que la arrendataria manifiesta conocer y aceptar, por haberlos venido ocupando y explotando hasta la presente fecha.

SEGUNDA.- Duración.

Este contrato se pacta por una duración de tres años a contar desde el día de hoy en que entra en vigor, finalizando, por consiguiente, el día 8 de febrero de 2015. (...)



CUARTA.- Destino

Las fincas objeto de este contrato serán destinadas por la arrendataria única y exclusivamente para continuar la actividad de explotación agrícola del olivar de la que actualmente es titular "**WG, SA**". (...)"

Otros aspectos destacables del contrato son, los siguientes:

- Se estipula la concesión de una opción de compra sobre las fincas arrendadas, durante un período de tres años a contar desde la fecha de celebración del contrato (de 08/02/2012 a 08/02/2015), momento en que caducará y quedará sin efecto.

- Se estipula como precio de compraventa 3.173.033,65 euros más el 5% de intereses a contar desde la fecha de celebración del contrato de arrendamiento y más el IVA correspondiente.

Así, en realidad, la esencia de esta cuestión consiste en dilucidar si este arrendamiento con opción de compra es una operación exenta o no de IVA.

En primer lugar, este Tribunal debe recordar que los arrendamientos con opción de compra son una prestación de servicios hasta el momento en que se produce el ejercicio de la opción de compra o el arrendatario se comprometa a ejercitar la correspondiente opción.

Esta configuración se aprecia en el artículo 8.Dos 5º LIVA, según el cual:

"También se considerarán entregas de bienes:

[...]

5.º 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, hasta que no se ejercite la opción de compra o el arrendatario se comprometa a ejercitarla, la operación no tiene la condición de entrega de bienes, y resultará aplicable el artículo 11, según el cual:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

[...]

2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra".

De este modo, en el caso examinado en la presente reclamación, la operación tiene la naturaleza de prestación de servicios en el momento de suscribir el contrato, al ser la opción de compra no obligatoria ni haberse comprometido el arrendatario a su ejercicio, de acuerdo con los hechos que obran en el expediente.

Al tratarse de un arrendamiento, que es una prestación de servicios como se ha dicho, hay que analizar la exención prevista por el artículo 20.Uno 23º LIVA, que establece:

"Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

[...]

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

[...]

La exención no comprenderá:

[...]

d) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto".

Por tanto, la regla general es que está exento el arrendamiento de todo tipo de terrenos, incluyendo las construcciones agrarias utilizadas para la explotación de una finca rústica. Sin embargo, se presenta como excepción esa letra d), relativa al arrendamiento con opción de compra.

Señala la reclamante que el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Aragón se ha pronunciado en relación a un supuesto similar al que ahora se analiza, en sentencias de 28 de octubre de 2015 (recurso núm. 189/2013) y 2 de diciembre de 2015 (recurso núm. 140/2014), referidas al mismo supuesto, en el que el TSJ confirma las Resoluciones previas del TEAR de Aragón. Señala el TSJ al respecto:

"Para decidir sobre la cuestión así planteada, es decir, si el contrato de arrendamiento financiero sobre las fincas rústicas de inicial referencia se encuentra comprendido en la excepción a la exención prevista en el apartado d) del artículo 20. Uno. 23, de la Ley del IVA, debe realizarse una interpretación de este precepto conforme a su redacción literal y al espíritu y finalidad del mismo.

Así, conforme a la interpretación literal debe diferenciarse entre dos supuestos: a) Arrendamientos con opción de compra de terrenos, que en todo caso quedan fuera de la exención y b) arrendamiento con opción de compra de viviendas, que quedan fuera de la exención solo en el caso de que su entrega estuviere sujeta y no exenta de IVA.

Sin embargo es la interpretación teleológica del precepto la que permite obtener su más precisa significación.

Conforme a ello, en el sentido que ya se expresa en la propia resolución del TEAR, debe considerarse que las operaciones de arrendamiento financiero, con opción de compra, sobre terrenos rústicos están sujetas y no exentas del IVA v, por tanto, fuera del ámbito de aplicación del ITP y AJD, pues se trata de operaciones ordinarias entre empresarios en las que las empresas del sector pueden deducirse el IVA en sus adquisiciones, manteniendo la neutralidad de este impuesto y abaratando una operación de financiación de compra de bienes para terceros.

Una interpretación de esta norma de otra manera, como se propugna en la demanda, llevaría al resultado, difícilmente explicable, de que el legislador ha querido aplicar la neutralidad del IVA solamente a las empresas de leasing para financiar la adquisición de edificaciones y no respecto a estas mismas operaciones sobre terrenos rústicos.

En todo caso, la interpretación que se lleva a cabo por el TEAR y se mantiene por esta Sección, se corresponde con el criterio hermenéutico restrictivo que se viene manteniendo por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, acogido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (ST del T.S. de 10 de mayo de 2010 -rec. 1611/2005 y de 27 de febrero de 2012 -rec. 6371/2008), pues el artículo 20.Uno.23, regulador de exenciones, es una excepción al principio general de que el IVA es un tributo que se percibe por cada prestación de servicios o entrega de bienes realizados a título oneroso por un sujeto pasivo."

Pues bien, este Tribunal Central ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en la resolución de la reclamación RG 00/5065/2016, de fecha 18 de septiembre de 2019. En concreto, a propósito de las citadas sentencias del TSJ de Aragón, en las que ratifica a su vez, la postura del TEAR de Aragón, se señala expresamente en el fundamento de derecho quinto:

"De lo expuesto se deduce que el TEAR distingue dos supuestos en esa letra d') del artículo 20.Uno 23º LIVA:

- a) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos.
- b) Los arrendamientos con opción de compra de viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.

Esta afirmación se observa en el hecho de que el TEAR en ningún momento estudia si la entrega del terreno estaría sujeta y no exenta del impuesto, sino que da por supuesto que el arrendamiento con opción de compra que recae sobre terrenos está excluido de la exención en todo caso. Sin embargo, esta interpretación debe ser rechazada por este Tribunal por varias razones.

En primer lugar, porque el tenor literal del artículo no permite realizar esa diferenciación. En efecto, dicha letra d') dice "de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto", por lo que el requisito de que la entrega estuviese sujeta y no exenta resulta aplicable tanto a terrenos como a viviendas, puesto que en caso contrario, el precepto diría "de terrenos o de viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto", de modo que permitiría diferenciar los dos supuestos básicos.

En segundo lugar, porque la finalidad de esta exclusión es que el arrendamiento tenga el mismo tratamiento objetivo que tendrá la entrega de bienes que resulte en el momento en que se ejercite la opción de compra o el arrendatario se comprometa a su ejercicio. En efecto, la LIVA, concedora de que es altamente probable que la opción de compra se ejercite, quiere extender el tratamiento que tendría la entrega de bienes al arrendamiento con opción de compra. Por ello, resulta contrario a la finalidad de la norma que el arrendamiento resulte no exento cuando la entrega de bienes sí que estaría exenta, como es el caso concreto: de acuerdo con la interpretación del TEAR, el arrendamiento de un terreno rústico (mientras no se ejercite la opción de compra) es una operación no exenta, mientras que la transmisión está, en principio, exenta.

Y en tercer lugar, porque el principio de neutralidad que el TEAR de Aragón utiliza para justificar su conclusión no es un principio absoluto, sino que también tiene límites. En este sentido, este Tribunal debe recordar, que las operaciones exentas por el artículo 20.Uno LIVA no otorgan derecho a la deducción de las cuotas soportadas, por lo que la LIVA produce intencionadamente una ruptura del principio de neutralidad.

En este mismo sentido, XXX aporta ciertas sentencias del TSJ de Aragón, como la sentencia de 28 de octubre de 2015 (n.º recurso 189/2013), con la intención de evidenciar que la interpretación del TEAR de Aragón ha sido respaldada por el mencionado TSJ. Sin embargo, este Tribunal no se encuentra vinculado por la interpretación que haya hecho del precepto el TSJ de Aragón.

En efecto, la doctrina sostenida por este Tribunal vincula a los órganos económico administrativos y las Administraciones tributarias del Estado, las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía, de acuerdo con el artículo 239.8 de la LGT:

"La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constarexpresamente".

Por su parte, la jurisprudencia complementa el ordenamiento jurídico. Sin embargo, tan solo el Tribunal Supremo puede formar dicha jurisprudencia de acuerdo con el artículo 1.6 del Código Civil:

"La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho".

Del mismo modo, la regulación del recurso de casación en el orden contencioso administrativo, previsto por la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa hace referencia continua a la finalidad que tiene de formar la jurisprudencia. Entre otros, según el artículo 88.1:

"El recurso de casación podrá ser admitido a trámite cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia".

Así las cosas, resulta indudable que este Tribunal no se encuentra vinculado por el criterio manifestado por el TSJ de Aragón en la interpretación del controvertido precepto.

Por todo ello, tal y como argumenta el Director recurrente, es necesario analizar la tributación de la entrega del terreno, extremo que no ha sido examinado por el TEAR de Aragón.

(...)

SÉPTIMO.- Descartado el efecto de cosa juzgada, procede pasar a examinar si se cumple el supuesto de la letra d) del artículo 20.Uno 23º LIVA: "Los arrendamientos con opción de compra de terrenos [...] cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto", si bien antes se debe recordar que esta exención no puede ser objeto de renuncia de acuerdo con el artículo 20.Dos LIVA, en la que se expresa con claridad que tal renuncia solo podría afectar a las exenciones de los apartados 20º, 21º y 22º, pero nunca el apartado 23º.

Así, a la entrega de un terreno rústico le resulta aplicable el artículo 20.Uno 20º LIVA, en la que se preceptúa sin excepción la exención de la entrega de un terreno rústico, "incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria", como es el caso concreto y así lo reconocen las partes.

Por tanto, la entrega de ese terreno rústico está exenta y, en consecuencia, no procede la aplicación de la exclusión de la exención por arrendamiento prevista en la letra d) del artículo 20.Uno 23º."

Alega la reclamante que la interpretación teleológica del artículo 20.Uno.23º de la LIVA debe llevar a considerar que las operaciones de arrendamiento con opción de compra sobre terrenos rústicos, están sujetas y no exentas de IVA. En contestación a la misma nos remitimos asimismo al criterio establecido en la citada resolución de la reclamación RG: 00/5056/2016 de este Tribunal Central. Señala expresamente el Fundamento Séptimo, en contestación a la misma alegación formulada por la allí reclamante:

Este Tribunal no puede acoger lo alegado por XXX en cuanto a que la interpretación teleológica del precepto debe llevar a concluir que procede la exclusión en todo caso. Así, argumenta: "Conforme a ello, en el sentido que ya se expresa en la propia resolución del TEAR, debe considerarse que las operaciones de arrendamiento financiero, con opción de compra, sobre terrenos rústicos están sujetas y no exentas del IVA y, por tanto, fuera del ámbito de aplicación del ITP y AJD, pues se trata de operaciones ordinarias entre empresarios en las que las empresas del sector pueden deducirse el IVA en sus adquisiciones, manteniendo la neutralidad de este impuesto y abaratando una operación de financiación de compra de bienes para terceros.

Una interpretación de esta norma de otra manera, como se propugna en la demanda, llevaría al resultado, difícilmente explicable, de que el legislador ha querido aplicar la neutralidad del IVA solamente a las empresas de leasing para financiar la adquisición de edificaciones y no respecto a estas mismas operaciones sobre terrenos rústicos".

El primer párrafo parte de la hipótesis de que toda operación entre empresarios debe estar sujeta y no exenta de IVA, para mantener la neutralidad. Sin embargo, esta hipótesis resulta desmentida en múltiples ocasiones por la LIVA, como sucede con cualquier operación exenta por el artículo 20.Uno LIVA entre empresarios o profesionales. Más aún, en concreto, resulta desmentido por el hecho de que la entrega de terrenos rústicos está,

en principio exenta, por lo que difícilmente puede sostenerse que el legislador haya querido la no exención automática en el arrendamiento con opción de compra.

Por su parte, el segundo párrafo anterior deja sin contenido la previsión del artículo 20.Uno 22º LIVA para los contratos de arrendamiento financiero sobre edificaciones, que a la fecha de realizar la operación tenía el siguiente tenor literal:

"Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

22.º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

[...]

La exención no se extiende:

a) A las 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.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra".

Sin embargo, el apartado 20º, relativo a terrenos rústicos, no contiene la misma exclusión.

Por tanto, la hipótesis propuesta por XXX debe ser rechazada, puesto que la LIVA no contiene idénticas previsiones en uno y en otro caso, sino que tiene diferencias sustanciales.

Más bien al contrario, debemos considerar que el diferente tratamiento del arrendamiento con opción de compra en función del bien inmueble sobre el que recae responde a la propia finalidad del sistema.

En el caso de edificaciones, éstas incluyen también viviendas, por lo que la exclusión de la exención en el arrendamiento con opción de compra impide que los particulares puedan evitar el pago del IVA, al menos en la parte correspondiente al servicio prestado por la entidad de leasing (puesto que si estuviera exento ésta no podría deducirse el IVA soportado en la adquisición). En efecto, habitualmente estas entidades adquieren del promotor cuando ya tienen un arrendatario, por lo que no llegan a utilizar la edificación en ningún momento; es decir, es como si se excluyera esta operación del cómputo del número de transmisiones, haciendo que la efectuada por la entidad de leasing sea la primera, dado que su adquisición es meramente instrumental.

Por el contrario, en el caso de terrenos rústicos, el destinatario normalmente va a ser un empresario o profesional cuya actividad (agricultura) no está exenta por lo que no existe el riesgo de que se utilice este contrato para evitar la tributación por quien no tiene derecho a deducirse el IVA. Más aún, un empresario o profesional que quiera evitar este efecto en relación a terrenos rústicos siempre podrá adquirir el mismo mediante una entrega de bienes para que se pueda renunciar a la exención y utilizar otras formas de financiación, como puede ser el préstamo hipotecario.

Continúa la resolución contestando la siguiente línea argumental esgrimida por la reclamante, que asimismo se alega por **XZ SL** en la presente reclamación, esto es, que las partes tenían la intención de renunciar a la exención cuando se ejercitara la opción de compra (la negrita es nuestra):

"OCTAVO.- Descartada la conclusión de que al arrendamiento con opción de compra de los terrenos rústicos esté en todo caso sujeto y no exento, se debe proceder a examinar el siguiente argumento esgrimido por XXX, como es que en la entrega del terreno se podría haber renunciado a la exención.

(...)

Es de entender que esta alegación es subsidiaria respecto a la procedencia de la exclusión en todo caso, puesto que considera que la operación está exenta, pero se podría renunciar en la entrega de bienes que se hiciera. Sin embargo, la posibilidad de que la tributación del arrendamiento con opción de compra pueda verse afectada por la hipotética renuncia a la exención debe ser rechazado por las siguientes razones:

1) El tenor literal de la exclusión del artículo 23.Uno d') LIVA no se hace mención a que la entrega exenta que pudiera ser objeto de renuncia, sino únicamente a las entregas sujetas y no exentas ("Los arrendamientos con opción de compra de terrenos [...] cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto"). Por ello, esta posibilidad no parece tener cabida en el tenor literal de la ley del impuesto, que podría tener una mención en ese sentido.

2) Aunque la ley del impuesto permite evitar la ruptura de la neutralidad en las operaciones inmobiliarias con la renuncia a la exención, también se pretende en todo momento que las operaciones tengan una tributación objetiva en el momento de realizarse, sin que las mismas puedan ser modificadas retroactivamente con posterioridad.

Lo mismo se puede predicar del sistema tributario en su conjunto, puesto que también se encuentra sometido al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución española, al ser una garantía a respetar por el mismo de acuerdo con el artículo 3.2 LGT:

"La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios".

Sin embargo, la interpretación que sustenta XXX genera una sustancial falta de seguridad jurídica: la renuncia a la exención se tiene que producir en el momento en que se ejercite la opción de compra, por lo que hasta ese momento se estaría tributando conforme a la hipótesis de que la renuncia será ejercida o no, sin que exista un compromiso firme del arrendatario a ejercerlo, puesto que en tal caso sería una entrega de bienes y no un arrendamiento. Asimismo, no es descartable que los hechos posteriores no coincidieran con la hipótesis realizada, en cuyo caso eso se habría tributado de forma errónea, exigiendo la rectificación de la tributación en las partes.

Por ello, la posibilidad de que se pueda estar tributando basándose en hipótesis debe ser descartada para garantizar el principio de seguridad jurídica.

3) La normativa expuesta contenida en la ley del impuesto es plenamente conforme con la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuyo artículo 135.1 prevé la exención obligatoria de, entre otras, las siguientes operaciones:

"1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

j) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12;

k) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12;

l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles".

Sin embargo, su artículo 136, que regula la posibilidad de renunciar a la exención, es potestativa para los Estados miembros, por lo que pueden establecer distintos regímenes:

"1. Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones siguientes:

[...]

"b) las entregas de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que éstos se levantan distintas de las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12;

c) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12;

d) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

2. Los Estados miembros determinarán las modalidades del ejercicio del derecho de opción previsto en el apartado 1.

Los Estados miembros podrán restringir el alcance de dicho derecho".

De este modo, el legislador español no se ha acogido a la posibilidad de renunciar a la exención en los arrendamientos de inmuebles, mientras que sí ha optado por esa posibilidad en el caso de las entregas de bienes inmuebles; y también ha decidido establecer un régimen distinto al arrendamiento con opción de compra en función del bien sobre el que recae. Ambas distinciones son compatibles con la Directiva.

De todo lo anterior, resulta indiscutible que la LIVA no pretende, en ningún caso, considerar la posibilidad de la renuncia a la exención en la entrega del inmueble cuando el artículo 20.Uno 23º d) LIVA afirma: "Los arrendamientos con opción de compra de terrenos [...] cuya entrega estuviere sujeta y no exenta al impuesto". Es decir, pretende que la tributación de la operación sea objetiva y conocida desde el momento, con independencia de la posible voluntad de las partes en un futuro.

También la Dirección General de Tributos lo ha interpretado en este sentido, si bien sus contestaciones no vinculan a este Tribunal como se puede ver en las resoluciones de 10 de septiembre de 2014 (RG 00/04185/2014) o de 10 de septiembre de 2015 (RG 00/004454/2014). Así, la DGT en la contestación a la consulta V1006-18, relativo a un terreno rústico, concluye:

"El arrendamiento de terrenos constituye, de acuerdo con el citado precepto, una actividad de prestación de servicios exenta. Sin embargo, la letra d) del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 excluye de la exención los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviere sujeta y no exenta al Impuesto.

Por consiguiente, el tratamiento de las cuotas en un contrato de arrendamiento con opción de compra depende del tratamiento de la posterior entrega. Así, si dicha entrega queda sujeta y no exenta del Impuesto, las cuotas del contrato también estarán sujetas y no exentas del Impuesto como pago a cuenta hasta el momento del ejercicio de la opción de compra. Por el contrario, si la posterior entrega del terreno queda sujeta y exenta del Impuesto, las cuotas del contrato seguirán el mismo régimen jurídico y también quedarán exentas del Impuesto.

Es por tanto esencial determinar si la posterior entrega del terreno rústico se encontraría exenta del Impuesto sobre el valor Añadido.

[...]

Por lo tanto, según parece desprenderse del escrito de consulta, el inmueble que va a ser objeto de arrendamiento y, en su caso, de posterior entrega es un terreno rústico cuya entrega se encontraría, en principio exenta del Impuesto sobre el valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 20, apartado uno, ordinal 20º, transcrito anteriormente de manera que el arrendamiento del mismo también se encontraría exento del Impuesto, según lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, ordinal 23º de la Ley del Impuesto".

Como se puede apreciar, la DGT no examina en ningún momento la condición del destinatario ni la posibilidad de que éste pueda renunciar a la exención, de lo que se desprende que no lo estima relevante, puesto que en todo caso el arrendamiento con opción de compra de un terreno rústico estará exento.

Esta interpretación es constante por parte de la DGT, puesto que en el caso de arrendamientos con opción de compra sobre edificaciones en las que el arrendador no es una entidad dedicada habitualmente a dicha actividad (por lo que no se aplica la exclusión de la exención del artículo 20.Uno 22º LIVA), dicho centro directivo no se plantea la posibilidad de que el destinatario pueda renunciar a la exención en la entrega. Así, por ejemplo, en la contestación a la consulta V1708-05 relativa al arrendamiento con opción de compra realizado por un promotor sobre locales utilizados por el mismo durante un período superior a dos años, a pesar de que, al ser locales, es muy probable que el destinatario vaya a tener derecho a la deducción del IVA y, por ello, podría renunciar a la exención en una entrega, considera que ese arrendamiento con opción de compra está exento, puesto que la entrega sería la segunda o ulterior, sin que en ningún momento se plantee si el destinatario podría renunciar a la exención.

De acuerdo con todo lo expuesto este Tribunal concluye que la reclamante no tenía derecho a renunciar a la exención en la entrega de las tres fincas rústicas adquiridas, por lo que las cuotas de IVA soportado no resultan deducibles.

Quinto.

Procede a continuación analizar la siguiente cuestión alegada por la reclamante, esto es, el incumplimiento de la doctrina de los actos propios. Considera que existe una vulneración de la misma al existir dos pronunciamientos contradictorios de la Administración respecto a la operación inmobiliaria controvertida. Simultáneamente a la negación a la reclamante del derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de las fincas, se está reclamando al sujeto pasivo repercutidor su pago en vía de apremio.

Respecto a la doctrina de los actos propios y la confianza legítima, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, de 5 de enero de 1999 (RC 10679/1990), se recoge lo siguiente:

«[...] En la S.T.C. de 21 de abril de 1988, nº 73/1988, se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum proprium surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos.

El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (f.ºj.º 1º y 2º), 13 de febrero de 1992 (f.ºj.º 4º), 17 de febrero, 5 de junio y 28 de julio de 1997. Un día antes de la fecha de esta sentencia se ha publicado en el BOE la Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Uno de los artículos modificados es el 3º, cuyo nº 1, párrafo 2º, pasa a tener la siguiente redacción: "Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima", expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: "En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente».

Asimismo en la Sentencia del mismo Tribunal 5332/2008, (Recurso 4835/2004), se menciona que:

"La doctrina invocada de los actos propios "exige y requiere que los mismos se realicen con el fin de crear, modificar o extinguir algún derecho, causando, estando y definiendo la situación jurídica del mismo y debiendo ser concluyente y definitivo" (SSTS, entre otras muchas, de 27 de julio y 5 de noviembre de 1987, 15 de junio de 1989, 18 de enero y 27 de julio de 1990, 31 de enero y 30 de octubre de 1995, así como 13 de junio de 2000)".

Debe también mencionarse el Fundamento de Derecho Séptimo de la Sentencia de la Audiencia Nacional nº 1313/2013, de fecha 1 de abril de 2013 (Recurso 104/2010), en el que se recoge:

"SÉPTIMO.- Finalmente, no hay en este caso vulneración del principio de vinculación administrativa a los propios actos, pues al margen de que no consta en toda su extensión y contenido el acta en que se habría reconocido tal derecho en relación con el ejercicio 1999, no resulta admisible la perpetuación en el tiempo de situaciones antijurídicas por el solo hecho de que la Administración las hubiera declarado como tales, pues aun cuando aceptásemos la existencia de un reconocimiento o admisión del derecho a la dotación a la RIC -y no una mera abstención de pronunciamiento al respecto- es lo cierto que el criterio luego sentado por la Inspección y por los tribunales económico-administrativos es plenamente coincidente con el establecido por esta Sala, en criterio reiterado y avalado por el Tribunal Supremo en varias sentencias, como las de 5 de julio de 2012 (recurso de casación nº 724/2010), y la de 15 de septiembre de 2011 (en un recurso de casación para unificación de doctrina), con cita en ellas de otras varias, razones por las que no es dable aplicar a favor del interesado el principio venire contra factum proprium non valet en relación con un acto propio disconforme a Derecho, pues la vinculación al previo precedente tiene como límite infranqueable el de la legalidad, siendo además lícito, admisible y aún deseable que la Administración rectifique sus criterios u opiniones erróneas, que no entrañan revocación de oficio cuando se

proyecta sobre situaciones posteriores, con tal que justifique suficientemente ese cambio, que en este caso es suficiente a los efectos que nos ocupan".

El principio de confianza legítima tiene su origen en el Derecho Administrativo Alemán y constituye en la actualidad, desde las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk), un principio general del Derecho Comunitario (reiteradamente aplicado por dicho Tribunal -cfr. por todas, STJCE de 26 de enero de 1998-) ha sido objeto de recepción por la jurisprudencia de Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990, 13 de febrero de 1992, 17 de febrero, 5 de junio, 28 de julio de 1997, 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999, 4 de junio de 2001 y 15 de abril de 2002).

Así el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de junio de 1990 ha declarado que, el principio de confianza legítima se aplica:

"no cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica subjetiva en el particular, sino cuando dicha "confianza" se basa en signos o hechos extremos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes, para que induzcan racionalmente a aquél a confiar en la "apariencia de legalidad" de una actuación administrativa concreta moviendo su voluntad a realizar determinados actos e inversiones de medios personales o económicos, que después no concuerdan con las verdaderas consecuencias de los actos que realmente y en definitiva son producidos con posterioridad por la Administración".

Con posterioridad, la Sentencia de 13 de mayo de 2009 (casación 2357/07), reproduciendo lo declarado en la de 15 de abril de 2002, recoge:

"El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles".

Sexto.

De lo expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, se desprende que la doctrina de los actos propios no puede invocarse frente actuaciones de la Administración que no ponen de manifiesto de forma concluyente y definitiva su voluntad. Asimismo, tiene como límite la legalidad establecida, no pudiendo utilizarse para perpetuar situaciones antijurídicas. Por otra parte, el principio de confianza legítima debe ser aplicado, contemplando las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, con cautela y restrictivamente pues supone anteponer el principio de seguridad jurídica al de legalidad de la actuación administrativa, no debiéndose aplicar tampoco "contra legem".

En el presente caso, la reclamante basa la aplicación del mencionado principio a la vista de las actuaciones contradictorias que, en relación con la operación controvertida, la Administración está llevando a cabo frente a la reclamante, adquirente de las fincas, y a al sujeto pasivo repercutidor, transmitente de las mismas.

A la vista de lo anteriormente expuesto, este Tribunal considera que no resulta de aplicación la doctrina de los actos propios toda vez que lo que está invocando la reclamante es un tratamiento homogéneo de la operación

en las dos partes intervinientes, esto es, que el criterio sea el mismo a la hora de regularizar la situación tributaria de las mismas.

No concurren en el presente supuesto los presupuestos fácticos para que se pueda hablar de la aplicación de la doctrina de los actos propios, que se pueden sintetizar en la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio.

En consecuencia, debe desestimarse la alegación de la reclamante.

Séptimo.

La última pretensión esgrimida por la reclamante señala, que en virtud del principio de regularización íntegra, la Administración debe pronunciarse sobre el reconocimiento expreso del derecho a la devolución de las cuotas de IVA indebidamente soportadas por la reclamante.

Este Tribunal ya ha establecido un criterio reiterado en relación a la procedencia de la devolución de ingresos indebidos en aplicación del principio de regularización íntegra como se puede ver en las resoluciones de 19 de febrero de 2015 (RG 00/03545/2011) y de 14 de diciembre de 2017 (RG 00/03516/2014). Así, en la primera de ellas este Tribunal afirmó:

"Ahora bien, alega el reclamante que el principio de regularización íntegra exige de la Administración un reconocimiento expreso del derecho del contribuyente a la devolución de la cuota de IVA indebidamente soportado.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008, recurso 3914/2002, dictada a propósito de un supuesto con efectos análogos al aquí debatido, dio solución al problema, al considerar, en virtud del principio de regularización íntegra, que cuando se trate de regularizar la situación con respecto al IVA y el adquirente se hubiera deducido el importe soportado indebidamente por una repercusión improcedente, aceptar el criterio de la Inspección de practicar liquidación para que el repercutido ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas y además con los correspondientes intereses de demora (sin perjuicio, una vez restablecida la situación, del derecho a instar la devolución de ingresos indebidos), no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al contribuyente.

En el caso planteado en dicha Sentencia resulta que la Inspección practicó liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, al haber adquirido unos terrenos sobre cuyo precio de compra le fue repercutido el IVA, originando ello unas cantidades a pagar que posteriormente fueron deducidas como Impuesto soportado, no procediendo liquidación por el IVA por las adquisiciones de acuerdo con el criterio de la inspección, dado que en el momento de la entrega de los bienes no tenían la condición de edificables, estando, por consiguiente, exentos del pago de tal Impuesto (art. 8.º 1.20 de la Ley 30/1985) y sujetos al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Confirmada la liquidación por resolución del TEAC de 18 de diciembre de 1998, en cuanto declara que no son deducibles las cuotas soportadas en concepto de IVA, el Tribunal Económico-Administrativo Central rechazó que la entidad reclamante tuviese derecho a la rectificación por la Administración de la repercusión indebida, pero sin derecho a la devolución, por haber deducido el importe de las cuotas soportadas, por entender que en estos casos la vía de actuación consiste en instar del empresario que ha repercutido el Impuesto que solicite la devolución de los ingresos indebidamente realizados como consecuencia de la repercusión de las cuotas, según lo establecido en el art. 9.º 2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

Pues bien, resuelve el Tribunal Supremo en su fundamento de derecho sexto lo siguiente:

"Sexto. (...) Ahora bien, a la hora de regularizar la situación con respecto al IVA, nada se decía cuando el adquirente se hubiera deducido el importe soportado indebidamente, por una repercusión improcedente, por lo que una interpretación tan estricta del art. 9.º 2 del Real Decreto 1163/1990, como la mantenida por el TEAC, para aceptar el criterio de la Inspección, que practica liquidación para que el repercutido ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas y además con los correspondientes intereses de demora, sin perjuicio, una vez restablecida la situación, del derecho del vendedor a instar la devolución de ingresos indebidos, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al contribuyente.

En efecto, es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA. (...)

Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores."

Este criterio se confirmó en la Sentencia del mismo órgano jurisdiccional de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012) en el se había adquirido en pro indiviso el 43% de un edificio en Barcelona, procediendo el adquirente a la deducción de las cuotas soportadas al renunciar a la exención del IVA.

La Administración Tributaria rechazó la citada deducción, pues entendió que al tratarse de un pro indiviso, el sujeto pasivo era la comunidad de bienes y no los condueños. En dicha Sentencia se afirma que no se discute quién es el obligado a soportar la repercusión sino que la cuestión debatida era resolver si en este supuesto, aun aceptando que el obligado a soportar la repercusión es la comunidad de bienes y no el copropietario, es contraria a Derecho la liquidación practicada por no ir continuada de un inmediato acuerdo de devolución de la cantidad cuya repercusión fue sufrida.

En términos idénticos, referidas al mismo reclamante, las Sentencias de 22 de enero de 2014 (recurso de casación 5699/2011) y de 23 de enero de 2014 (recurso de casación 5668/2011). En el mismo sentido, también en relación con la adquisición en pro indiviso de un inmueble, las Sentencias de 10 de abril de 2014 (recurso de casación 2887/2012) y de 11 de abril de 2014 (2877/2012).

Por otro lado, el mismo criterio aplica la Sentencia de cinco de junio de 2014, en el recurso de casación 947/2012. En este caso, la Inspección regulariza la situación del obligado tributario y concluye que no existía el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de unos terrenos al considerar que la operación no estaba sujeta a IVA sino a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al considerar que los vendedores no tenían la condición de sujeto pasivo del impuesto en el momento de la transmisión.

De dicha Sentencia podemos destacar el siguiente fundamento:

"QUINTO .- Pasamos ahora a resolver el tercer motivo de casación, en el que, como antes de dijo, se alega infracción de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y proporcionalidad.

Pues bien, el principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, no ampara el derecho a deducir de quien soportó de buena fe una deducción indebida, razón por la cual resulta procedente la práctica de la liquidación procedente.

Ahora bien, lo que no protege el principio de seguridad jurídica es la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida.

Por ello, en la Sentencia de 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002), referida a un supuesto análogo al que se contempla en este recurso, se dijo: "Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores." En la misma Sentencia se dijo que "es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

Este criterio se confirmó en la Sentencia de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012)."

De acuerdo con esta jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que el adquirente hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (bien porque las cuotas fueron repercutidas improcedentemente porque la operación debía tributar por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, bien porque el sujeto pasivo destinatario de la operación no era aquel que se había deducido las cuotas sino la comunidad o entidad sin personalidad jurídica en la que quedaba integrado aquel, siendo por tanto esta comunidad o entidad el sujeto pasivo destinatario de la operación) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

En el presente caso, la oficina gestora, rechaza la deducción por el hecho de que la transmisión de los locales es una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas), al no cumplirse los requisitos para poder renunciar a la exención del impuesto sobre el valor añadido, habiéndose efectuado, por tanto, una repercusión indebida del impuesto por parte del sujeto pasivo que realizó la entrega del bien inmueble.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas), no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el destinatario adquirente del bien, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La Oficina gestora, ante la conclusión de la exención del IVA, y la sujeción de la operación al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Determinados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas); examinado este supuesto que reúne las mismas condiciones de aquellos que han sido examinados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada anteriormente, debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante."

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la doctrina de este Tribunal, se ha de concluir que la Inspección está obligada a comprobar si el contribuyente tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos, para lo que tendrá que efectuar las comprobaciones pertinentes. Es decir, este principio de regularización íntegra no impone, per se, efectuar una devolución de ingresos indebidos sino que obliga a que la Administración compruebe si el contribuyente tiene o no derecho a la misma.

De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal estima la alegación de la reclamante y ordena la retroacción de las actuaciones a efectos de que la Inspección efectúe las comprobaciones pertinentes que puedan determinar si la entidad tiene o no derecho a la devolución de los ingresos indebidos.



Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada, y acordando la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en la presente resolución.

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