

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079690

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de octubre de 2020

Sala 4.^a

R.G. 3902/2017

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. En el caso que nos ocupa, se analiza la cuantificación de la base imponible, pudiéndose situar dentro de dos extremos: la primera es la que venía manteniéndose por el Tribunal Central 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, sino que debe recaer sobre el verdadero valor de la cosa. En el otro extremo estaría la propuesta del interesado, 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. Pues bien, el 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. **(Criterios 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 30 y 31.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra resolución desestimatoria RE...80 de 16 de marzo de 2017 dictada por la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña, por la que se deniega la solicitud de devolución de ingresos relativa al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 20/06/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 03/04/2017 contra resolución desestimatoria RE...80 de 16 de marzo de 2017 dictada por la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña, por la que se deniega la solicitud de devolución de ingresos relativa a determinadas autoliquidaciones por Actos Jurídicos Documentados por importe de 559.476,16 euros, correspondiente al ejercicio anticipado de opción de compra otorgada por escritura de 27 de Septiembre de 2016 ante el Notario D. ... con numero de protocolo ...

Segundo.

En dicha resolución se indicaba que la base imponible en la operación indicada debía ser el importe declarado como precio satisfecho en el ejercicio de la opción de compra, de acuerdo con la doctrina que se cita de este Tribunal Central.

Tercero.

Notificada dicha resolución el 17 de marzo de 2017 con fecha de 3 de Abril de 2017 fue interpuesto la presente reclamación económico-administrativa en la que se reitera que la base imponible en el ejercicio anticipado de opción de compra debe ser el valor residual en el momento de dicho ejercicio ya sea anticipada o en la finalización del mismo, ya que el adelanto del ejercicio de la opción de compra de un inmueble correspondiente a un leasing inmobiliario significa en definitiva el ejercicio de la misma y que resulta inherente a la propia naturaleza de las contratos de arrendamiento financiero.

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinación de la base imponible a efectos de Actos Jurídicos Documentados en el ejercicio anticipado de opción de compra en el arrendamiento financiero.

Tercero.

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 con fecha 17 de Junio de 2010 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 de 40.789.340,72 euros.

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.

Cuarto.

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. Dicho valor real puede ser objeto de comprobación administrativa, como resulta del artículo 49 del Texto Refundido del Impuesto, hoy artículo 46, y del artículo 29, según el cual la base imponible en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, servirá de base el valor declarado sin perjuicio de la comprobación administrativa, valor al que habrá de estarse en caso de discordancia siempre, claro esta, que la fijación de éste se haya hecho conforme a Derecho".

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.

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).

Quinto.

A lo anterior debe añadirse 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

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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