

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085015

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de enero de 2022

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 1471/2019

#### SUMARIO:

**IVA. Entregas de bienes y operaciones asimiladas. Autoconsumo de bienes.** *Autoconsumo por cambio de afectación. Sectores diferenciados.* La razón de ser de este autoconsumo interno radica en ajustar las deducciones practicadas al verdadero destino dado a los bienes, de forma que si la deducción efectuada inicialmente por afectarlos a una actividad difiere sustancialmente del régimen de deducción de la actividad a la que tales bienes se aplican finalmente, se producirá el hecho imponible operación asimilada a entrega en que se configura el autoconsumo interno del art. 9.1.º c) de la Ley del IVA por cambio de afectación de un bien de un sector a otro diferenciado de actividad.

Dicho esto, se puede afirmar que normalmente la actividad de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de viviendas son dos sectores diferenciados de actividad al ser aquellas actividades distintas y diferir en más de 50 puntos los porcentajes de deducción aplicables a las mismas. Por tanto, en el caso de que se produzca un cambio de afectación desde el sector de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento se produce el hecho imponible del autoconsumo previsto en el art. 9.1.º c) de la Ley del IVA. Y es que el cambio de afectación de un edificio destinado a vivienda de la actividad de promoción inmobiliaria a la de arrendamiento supone un cambio en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas diferente al correspondiente a la actividad a la que se afectó inicialmente el bien.

Sin embargo, no se produce autoconsumo si las viviendas pasan del sector de promoción inmobiliaria al de arrendamiento con opción de compra de viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta. En este supuesto el arrendamiento es una actividad no exenta con total derecho a la deducción, igual que sucede con la actividad promotora. Por tanto, no cabe establecer sectores diferenciados al no diferir las prorratas en más de 50 puntos porcentuales.

Siendo la intención en esos casos de destinar las viviendas promovidas por la recurrente a la venta, en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra, no cabe hablar, respecto a dichos inmuebles, de cambio de afectación del sector de promoción al sector arrendamiento. En consecuencia, en dichas circunstancias, no se da el presupuesto para la existencia del autoconsumo del art. 9.1.º c) de la Ley del IVA.

A estos efectos, no cabe negar virtualidad a la cláusula de opción de compra incluida en los contratos de arrendamiento suscritos por el hecho de que no se acordara el pago de una prima por parte del arrendatario, pues esta es un elemento accesorio cuya ausencia no invalida el contrato. Probada la intención de las partes de conceder una opción de compra al arrendatario, debe prevalecer dicha intención, con independencia de la tributación declarada por el arrendador respecto de tales contratos o de la finalidad de este al suscribirlos. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 9, 79, 102 y 111.

Código Civil, art. 1.281.

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 14/03/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 20/02/2019 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 20 de septiembre de 2018, desestimatoria de la reclamación núm. 08-04077-2015 y acumulada 08-04079-2015, contra el acuerdo de liquidación, de 17 de marzo de 2015, dictado por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Cataluña, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T al 4T del ejercicio 2013, y contra el acuerdo sancionador que trae causa de la liquidación anterior.

## Segundo.

Con fecha 18 de julio de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con la entidad recurrente por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA), períodos impositivos 2T a 4T de 2009, con alcance general.

Mediante comunicación de ampliación del alcance de las actuaciones, notificada el 22 de noviembre de 2013, se extienden las actuaciones de comprobación e investigación a los períodos 2T a 3T del ejercicio 2013, teniendo las nuevas actuaciones carácter parcial limitadas a la comprobación de las operaciones realizadas con **Azy** (NIF: ...) y **Bqx** (NIF: ...). No obstante, posteriormente dichas actuaciones pasan a tener carácter general mediante comunicación de ampliación de actuaciones, notificada el 3 de marzo de 2014, alcanzando a los períodos impositivos del 1T a 4T del ejercicio 2013.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras, se dicta propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad **A02-...1**, de 6 de febrero de 2015, a la que se acompaña del respectivo informe ampliatorio, regularización que es confirmada mediante acuerdo de liquidación de fecha 17 de marzo de 2015 y en el que se determinan unas cuotas a ingresar por importe total de 1.267.176,06 euros e intereses de demora de 95.15,81 euros, siendo la deuda total de 1.362.329,87 euros.

Los motivos de regularización contenidos en la propuesta fueron, en síntesis, los siguientes:

- Se aprecia un diferimiento en las declaraciones de cuotas registradas y repercutidas en los períodos de liquidación 1T y 2T pero declaradas en los períodos 3T y 4T del ejercicio 2013.

- El obligado tributario ha efectuado una serie de operaciones a las que la normativa tributaria de aplicación califica como hecho imponible sujeto a tributación pero que, sin embargo, no han sido objeto de declaración. En concreto, se trata de dos transmisiones de inmuebles, una en fecha 11 de junio de 2013, y otra en fecha 9 de diciembre de 2013.

- Se ha comprobado la existencia de dos sectores diferenciados dentro de la actividad del obligado tributario (promoción inmobiliaria y alquiler), así como la concurrencia de las circunstancias previstas en la normativa para considerar que el cambio de destino de algunos inmuebles realizado por el obligado de la actividad de venta a la actividad de alquiler, supone un cambio de afectación de un sector diferenciado de actividad a otro, lo cual conlleva una operación de autoconsumo, debiendo por tanto realizarse la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido por el propio obligado tributario.

- En cuanto a las cuotas de IVA soportado, se ha procedido a la regularización de las mismas al considerar la Inspección que resulta de aplicación a la actividad de arrendamiento el régimen de deducción de prorata (prorata especial).

La aplicación de dicho régimen de deducción determina, por un lado, que deban regularizarse las cuotas de IVA correspondientes a un bien de inversión que fue objeto de transmisión en el 2T/2013 y por otro lado, que en el 4T/2013 se proceda a efectuar un ajuste por la diferencia entre el importe total de las cuotas soportadas deducido por el obligado (100%) y el importe resultante de aplicar el porcentaje de deducción determinado por la Inspección (82%).

Disconforme con dicha propuesta, la recurrente formuló ante la Inspección, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Que el destino de los inmuebles promovidos siempre ha sido la venta y que en todo momento está realizando operaciones sujetas y no exentas del IVA, ya que la concertación de un arrendamiento con opción de compra constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta, por lo que en modo alguno cabe afirmar la existencia de autoconsumos.

- Que la Inspección ha negado a todos los contratos de arrendamiento su verdadera naturaleza de arrendamiento con opción de compra, obviando las pruebas aportadas por la entidad y por terceros independientes. Se vulnera así el principio de veracidad contenido en el artículo 108.4 de la LGT de los requerimientos a terceros efectuados por la Administración Tributaria.

- Que no resulta aplicable a la recurrente la doctrina de los actos propios que alega la Inspección puesto que la entidad no ha consignado en sus autoliquidaciones que las operaciones de arrendamiento estuvieran exentas ni ha declarado en modo alguno que existan cambios de destino, autoconsumos o reglas de proratas. Entiende que la Inspección se ha equivocado puesto que "no declarar cuotas no es un acto, es en todo caso un dejar de hacer" y los actos propios para vincular a su autor han de ser "inequívocos y definitivos" (sentencia del Tribunal Supremos de 02/07/2002).

En el acuerdo de liquidación, la Inspección de los Tributos desestima motivadamente las alegaciones de la reclamante sobre la base, en síntesis, de los siguientes fundamentos:

- Frente a la consideración de la entidad de que estamos ante contratos de arrendamiento con opción de compra en la medida en que los contratos incluyen una cláusula por la que cede gratuitamente una opción de compra al arrendatario, se señala que determinadas circunstancias ponen de manifiesto que dicha cláusula únicamente pretende otorgar una apariencia formal para dejar constancia de la intención inicial de destinar el inmueble a su venta. En concreto, las circunstancias a las que se hace referencia son las siguientes:

a) La utilización de un modelo de contrato de arrendamiento de vivienda sujeto al Impuesto de transmisiones patrimoniales regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, cuando los contratos de arrendamiento con opción de compra son contratos sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º b) de la Ley del IVA.

b) La utilización de documentos privados en los que se formalizan contratos de arrendamiento de viviendas en los que se deja constancia de la cesión gratuita de una opción de compra, de la sujeción y no exención a efectos de IVA de las contraprestaciones pactadas como renta del arrendamiento pero no se registra ni repercute cuota alguna por dichas rentas.

c) Gratuidad de la opción de compra otorgada en los contratos lo que determina la existencia de una obligación sin causa con la consecuencia jurídica de invalidez del contrato de acuerdo con el artículo 1.275 del Código Civil, como así se interpreta del fundamento de derecho nº 10 de la sentencia de la Audiencia Nacional 541/2014 la cual otorga a la prima el elemento causal de la obligación asumida.

d) La ausencia de registro, repercusión y declaración de cuotas tributarias por la prestación servicios que constituye el arrendamiento con opción de compra.

Este último hecho constituye para la Inspección lo determinante para considerar las referidas opciones de compra incluidas en los contratos de arrendamiento sobre viviendas como una mera apariencia formal, incluidas por el obligado tributario a efectos de evitar el cambio de afectación de un sector diferenciado de actividad a otro.

El acuerdo de liquidación es notificado a la entidad el 23 de marzo de 2015.

### **Tercero.**

Por otra parte, y asociada a la anterior liquidación, se inició expediente para la imposición de sanción, notificándose el 6 de febrero de 2015 la propuesta relativa al IVA del ejercicio 2013 al considerar que el obligado tributario incurrió en la conducta tipificada como infracción tributaria en el artículo 191.1 de la LGT en los cuatro trimestres, en el 191.6 de la LGT en los dos primeros trimestres, y en el artículo 195 de la LGT en los trimestres primero y tercero.

Con fecha 17 de marzo de 2015 se dicta acuerdo sancionador por la comisión de las infracciones referidas en la propuesta, imponiendo una sanción de 633.588,03 euros y siendo notificado el 20 de marzo de 2015.

### **Cuarto.**

Disconforme con el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador, la entidad interpone el 13 de abril de 2015 reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña y en el momento procesal oportuno presentó escrito de alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

- Inexistencia de autoconsumo.
- Disconformidad con la regularización practicada por la permuta instada judicialmente y con el resto de los elementos regularizados por no ajustarse a derecho.
- En cuanto a la sanción, se considera nula por ausencia de culpabilidad y de su motivación. Se entiende que existe una interpretación razonable de la norma, dada la existencia de opciones de compra en los contratos.

El TEAR, con fecha 20 de septiembre de 2018, emite resolución desestimatoria en la que, en primer lugar y tras poner de manifiesto que la Inspección ha fundamentado de manera detallada la regularización practicada por los ajustes contenidos en el acuerdo de liquidación, distintos a la existencia de autoconsumos sujetos, sin existir alegaciones específicas al respecto de la entidad, confirma la liquidación practicada por la Inspección al no observar errores de hecho ni de derecho en la misma.

En relación con la cuestión principal controvertida, cual es la concurrencia de autoconsumo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.1º c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA en lo sucesivo) al considerar la existencia de un cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional, en este caso de inmuebles del sector promoción inmobiliaria al de arrendamiento, el TEAR desestimó las alegaciones de la recurrente al considerar aplicable la

prueba de presunciones que llevaba a considerar no probada la existencia de contratos de arrendamiento con opción de compra. Al respecto, el Tribunal de instancia fundamenta lo siguiente:

*"En el presente caso, si bien es cierto que por la reclamante se han aportado los contratos de arrendamiento que indica (este Tribunal del análisis de las diligencias incorporadas al expediente ha observado que durante el procedimiento inspector se le debió de reiterar continuamente dicha solicitud dado que su aportación se hizo mediante aportaciones parciales), y que la mitad de los arrendatarios requeridos han atendido los requerimientos practicados aportando la documentación solicitada, no es menos cierto que dicha documentación tiene el carácter de documentos privados con el valor probatorio otorgado por el código civil a los mismos respecto de terceros, entre los que se encuentra la Hacienda Pública. En este sentido, si bien no se cuestiona la existencia de los contratos de arrendamiento, sí que llama la atención tanto de la Inspección, como de este Tribunal, la existencia de unas cláusulas de opción de compra, por las que se cedía gratuitamente dicha opción por la reclamante, cuya mera existencia otorga el carácter de operación sujeta y no exenta del IVA, en lugar de sujeción a ITP, que sin embargo, no ha modificado la actuación en consecuencia por parte del obligado tributario, registrando en el libro registro de facturas emitidas y declarando en sus autoliquidaciones de IVA las cuotas de IVA devengadas conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno 23º b) d' de la LIVA que excluye de la exención el arrendamiento de viviendas con opción de compra cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al IVA, como sucede en el presente caso, por tratarse de promociones inmobiliarias de viviendas nuevas realizadas por la reclamante.*

*La reclamante, con la aportación de los contratos de arrendamiento, tanto los formalizados con el modelo de contrato de arrendamiento de vivienda sujeto a ITP a los que se anexa una hoja denominada Convenio de opción de compra, como con los denominados contrato arrendamiento con opción de compra, en los que se incluye una cláusula con la regulación de la opción de compra, da por acreditada la existencia de la opción de compra que modificaría la naturaleza y el tratamiento del IVA de los citados contratos. Y en base a dicha acreditación extrae su conclusión de la inexistencia de autoconsumo. Sin embargo, este Tribunal no puede compartir sus conclusiones. Más bien al contrario, hemos de considerar que los indicios expuestos por la Inspección son suficientes para rebatir su alegación. En este sentido es significativa la falta de oposición por la reclamante a los indicios significados por la Inspección: nada se dice respecto a la utilización de los modelos de contrato de arrendamiento de finca urbana sujeto a ITP y AJD, (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) cuando pretende que dichos contratos se encuentren sujetos y no exentos al IVA (por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.Uno 23º b) d') de la LIVA); tampoco justifica la gratuidad de todas las cesiones de la opción de compra, gratuidad que a juicio de la Audiencia Nacional invalida el contrato a tratarse de una obligación sin causa, tal y como se expuso en la SAN 541/2014 en su FD 10º: "DÉCIMO. A efectos tributarios el concedente no entrega el dominio del bien, sino la facultad para decidir su adquisición en el plazo establecido, renunciando, a su vez, a disponer sobre el bien durante el plazo de ejercicio de la opción.(...).La opción de compra se concede a cambio de un precio - la prima- (...) que opera durante la vida de la opción como CAUSA de la obligación que asume el concedente de no enajenar ni gravar el bien objeto de opción: es la contraprestación por la limitación que asume el concedente de sus facultades dominicales". Y por último, tampoco justifica el por qué no se registraron, no se repercutieron ni se declararon las cuotas tributarias relativas a los contratos de arrendamiento con opción de compra, que recordemos se refieren a la base imponible, que no sólo consiste en la renta mensual, sino en todos los conceptos accesorios que deban satisfacerse por los arrendatarios, según dispone la CV 2509/2009, referenciada en el expediente.*

*En definitiva, a juicio de este Tribunal, en base al conjunto de indicios aportados por al Inspección, no puede sino concluir que la inclusión de una cláusula por la que la reclamante cede gratuitamente una opción de compra al arrendatario, pretende crear una apariencia formal de la intención inicial de destinar las viviendas a la venta, debiendo desestimar su alegación sobre la inexistencia de autoconsumo, dado que en el presente caso no ha quedado acreditada la existencia de operaciones sujetas y no exentas, al no probarse la existencia de contratos de arrendamiento con opción de compra, y confirmar en toda su extensión la regularización impugnada, compartiendo este Tribunal la extensa desestimación de las alegaciones formuladas que figura en las páginas 94 y siguientes del acuerdo impugnado."*

Asimismo, el TEAR desestima la alegaciones de la recurrente, declarando conforme a Derecho la sanción impuesta por concurrir los elementos objetivo y subjetivo de la infracción.

Dicha resolución es notificada a la recurrente el 21 de enero de 2019.

#### **Quinto.**

Con fecha 10 de febrero de 2019, la entidad recurrente interpone el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña alegando, en síntesis, la inexistencia de autoconsumo y la improcedencia de la sanción asociada a la liquidación del autoconsumo.

### **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 resulta ajustada a Derecho la resolución del TEAR desestimatoria de las reclamaciones interpuestas contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador presentadas por la recurrente.

**Tercero.**

En primer lugar, hay que dejar constancia de que, según resulta del escrito de alegaciones presentado ante este Tribunal Central, la entidad recurrente se opone al acuerdo de liquidación y a la resolución del TEAR impugnada solamente en lo referente a la regularización derivada de la existencia de autoconsumo y a la sanción asociada a dicha liquidación, por lo que, a sensu contrario, entendemos que ha prestado conformidad al resto de la regularización practicada no afectada por tales extremos y que resultó confirmada por el TEAR de Cataluña y, en consecuencia, no observando este Tribunal defecto alguno de tramitación respecto de la misma, ha de quedar confirmada, por ser ajustada a Derecho.

**Cuarto.**

En el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, es preciso resolver, en primer lugar, si concurren o no los presupuestos para que tenga lugar el hecho imponible autoconsumo de bienes a que se refiere el artículo 9.1º.c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA).

Dentro de su Título I "Delimitación del hecho imponible", la Ley del IVA regula "los autoconsumos de bienes" en su artículo 9 "Operaciones asimiladas a las entregas de bienes", que dispone lo siguiente:

*"Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:*

*1.º El autoconsumo de bienes.*

*A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:*

*a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.*

*b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.*

*c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.*

*(...:)*

*d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión. "*

A la finalidad del gravamen del autoconsumo ya se ha referido este Tribunal Central, entre otras ocasiones, al resolver el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT frente a la resolución del TEAR de Aragón de 31 de mayo de 2018. En dicha resolución, de fecha 18 de diciembre de 2019 (R.G. 00961/2019), el TEAC estableció, en su Fundamento de Derecho segundo, lo siguiente:

"La de los autoconsumos de bienes es una figura que, en unos casos, los de las letras a) y b), que son los que se denominan "autoconsumos externos", trata de evitar que haya consumos que se queden sin tributar, ya que el I.V.A. grava el consumo, y sin esta figura del autoconsumo se quedarían sin tributar las entregas de los bienes consumidos por el sujeto pasivo o trasladados a su patrimonio particular, así como las entregas de bienes realizadas a terceros sin contraprestación; con lo que esos bienes llegarían así al propio sujeto pasivo o a esos terceros sin IVA; mientras que en los otros dos casos, los de las letras c) y d), que son los que se denominan "autoconsumos internos", lo que se busca es evitar la indebida deducción de determinadas cuotas soportadas; como ocurre cuando se adquiere un bien para un sector diferenciado de la actividad que tiene prorrata 100%, con lo que la cuota soportada es deducible y se deduce, y ese bien se afecta después a otro sector diferenciado de la actividad que tiene una prorrata del 0%, que implica que no pueden deducirse las cuotas que se soportan; o como cuando se adquiere un bien para revenderlo, operaciones de adquisición y reventa sometidas al régimen de IVA ordinario, y ese bien se dedica luego a ser arrendado, tratándose de un arriendo exento de IVA -pr. ej. una vivienda-; en estos dos casos, sin esta figura del autoconsumo, se estarían deduciendo unas cuotas soportadas por la adquisición de unos bienes que no podrían haber sido deducidas nunca: pues son bienes adquiridos que terminan en unas actividades que no generan IVA devengado y, por tanto, sin derecho a deducción."

Centrándonos en los autoconsumos internos y, en particular, en el previsto en la letra c) del mencionado artículo 9.1º de la Ley del IVA, para que se produzca dicho hecho imponible se exige el cambio de afectación de bienes entre sectores diferenciados de actividad. Por consiguiente, es condición sine qua non para que el autoconsumo referido tenga lugar, la existencia de sectores diferenciados. En este sentido, el propio precepto se ocupa de definir qué se entiende por sectores diferenciados de actividad en los siguientes términos:

"A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a) se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

b) Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.

c) Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

d) Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring".

En virtud de lo anterior, la existencia de sectores diferenciados, al margen de las actividades que ya los constituyen *ex lege*, requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que las actividades tengan asignados en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas códigos distintos a nivel de tres dígitos.
- Que no sean actividades accesorias de la actividad principal.
- Que los porcentajes de deducción aplicables en las actividades difieran en más del 50%.

Como se expuso anteriormente, la razón de ser de este autoconsumo interno radica en ajustar las deducciones practicadas al verdadero destino dado a los bienes, de forma que si la deducción efectuada inicialmente por afectarlos a una actividad difiere sustancialmente del régimen de deducción de la actividad a la que tales bienes se aplican finalmente, se producirá el hecho imponible operación asimilada a entrega en que se configura el autoconsumo interno del artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA por cambio de afectación de un bien de un sector a otro diferenciado de actividad.

En tal caso, en el sector de salida, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 102. Dos de la Ley del IVA, se devengará la cuota resultante de aplicar el tipo impositivo vigente a una base imponible determinada conforme a lo previsto en el artículo 79. Tres de la Ley del IVA, cuota que tendrá la consideración de IVA soportado en el sector de entrada y queda sometida al régimen de deducción que corresponda al referido sector, conforme a lo establecido en el artículo 111 de la Ley del IVA. Desde ese momento, el bien queda afecto a dicha actividad lo que, por otra parte, no impide que con posterioridad pueda transmitirse. De tener lugar dicha transmisión, se produciría desde ese propio sector (el de entrada).

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de mayo de 2016 (Recurso núm. 3165/2014) al señalar:

*"El sometimiento a gravamen de los cambios de afectación entre sectores diferenciados de actividad encuentra su justificación en la necesidad de adecuar el ejercicio del derecho a la deducción a la utilización real del bien y al régimen aplicable de cada sector de la actividad. El gravamen de estas operaciones de autoconsumo no responde exclusivamente a una finalidad antifraude, como es el de impedir el trasvase fraudulento entre sectores diferenciados de la actividad que pueda redundar en un beneficio derivado del derecho a la deducción del IVA soportado de quien carece de él. El fundamento de esta modalidad de autoconsumo es también permitir el ajuste de las deducciones en el IVA, evitando la consolidación de aquellas que se han practicado conforme a las condiciones de deducibilidad de un determinado sector, cuando posteriormente el bien se afecta a otro sector cuyo régimen de deducción es diferente del inicial. En definitiva, a través del autoconsumo, y gracias a las previsiones de los artículos 102.Dos y 107 a 110 LIVA se consigue adecuar y equilibrar las deducciones practicadas a la utilización real que en cada momento se dé al bien. Por ello la LIVA, para considerar la existencia de sectores diferenciados, exige que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos, encargándose de precisar que se consideran actividades distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).*

*Ahora bien, para apreciar la existencia de sectores diferenciados no basta con que las actividades desarrolladas por el empresario sean distintas, sino que además es necesario que sus regímenes de deducción sean diferentes, considerándose distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 LIVA, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal, difieren en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal."*

## Quinto.

En relación con el supuesto que nos ocupa y partiendo de la doctrina expuesta, debemos traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2014 (Recurso núm. 5263/2011) en la que el Alto Tribunal considera las actividades de promoción inmobiliaria y la de alquiler inmobiliario como categorías diferenciadas a los efectos del autoconsumo interno, porque así resulta de la CNAE que asigna el código 70.1 a las actividades inmobiliarias por cuenta propia que abarca la promoción inmobiliaria y la compraventa de bienes inmobiliarios por cuenta propia y el 70.2 al alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia. Y además concurre el requisito de que la diferencia entre los porcentajes porcentuales sea superior a 50 puntos. Pues "*todas las operaciones de la actividad de promoción inmobiliaria son operaciones sujetas y no exentas con un porcentaje de deducción para esta actividad según el artículo 104 de la Ley 37/1992, del 100%. Por su parte, la totalidad de las operaciones de arrendamiento de viviendas está exenta conforme al artículo 20.23 de la Ley 37/92 por lo que el porcentaje de deducción es de 0%*".

En consecuencia, se puede afirmar que normalmente la actividad de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de viviendas son dos sectores diferenciados de actividad al ser aquellas actividades distintas y diferir en más de 50 puntos los porcentajes de deducción aplicables a las mismas. Por tanto, en el caso de que se produzca un cambio de afectación desde el sector de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento se produce el hecho imponible del autoconsumo previsto en el artículo 9.1.c) de la Ley del IVA. Y es que el cambio de afectación de un edificio destinado a vivienda de la actividad de promoción inmobiliaria a la de arrendamiento supone un cambio en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas diferente al correspondiente a la actividad a la que se afectó inicialmente el bien.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central, entre otras, en su resolución de 24 de mayo de 2017 (R.G. 07279/2013).

No obstante lo anterior, para el caso de sujetos pasivos que promuevan una edificación con intención de venta y la destinen a su arrendamiento con opción de compra, la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta vinculante de fecha 26 de marzo de 2019, número V0643-19, ha establecido lo siguiente:

*"La tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad de promoción de edificaciones destinadas a la venta, que posteriormente se destinan a su arrendamiento, ha sido objeto de diversas contestaciones a consultas planteadas a este Centro Directivo.*

*Tales actividades pueden ser clasificadas en dos grupos bien distintos en función de que los contratos de arrendamiento se articulen sin opción de compra o con la misma.*

*En el primero de los casos (contratos de arrendamiento sin opción de compra) se desprende con claridad una intencionalidad de explotación permanente de un bien que pasa a formar parte del inmovilizado y del que no se tiene previsto prescindir.*

*Por el contrario, en los segundos (contratos con opción de compra), la existencia de dicha opción, supone el mantenimiento de la intencionalidad de venta del promotor, cuyo objetivo final sigue siendo la salida de dichas bienes (existencias) de su balance. Se trata de operaciones de promoción inmobiliaria con la intención de venta, adjudicación o cesión que, por circunstancias del mercado inmobiliario, no puede llegar a efectuarse y, por consiguiente, el promotor decide arrendar las viviendas a través de contratos de arrendamiento con opción de compra manteniendo, sin embargo, la intención inicial de reconducir su venta a través del ejercicio de dicha opción por parte del arrendatario. Debe referirse aquí la contestación vinculante de 28 de octubre de 2008, nº V1960-08.*

*Se trata, por tanto, de contratos de arrendamiento que ponen de manifiesto, de acuerdo con su clausulado y, en particular, por los incentivos que éste contiene -para el inquilino inicial o cualquiera eventualmente posterior- el mantenimiento de la intención de venta de las viviendas por parte del promotor. Por otra parte en los supuestos en los que, en el curso normal de los hechos, se vaya a adquirir la plena propiedad del inmueble por el arrendatario, no cabría calificar esta operación como prestación de servicios, sino como entrega de bienes de acuerdo con lo establecido en el artículo 8.Dos.5º de la Ley 37/1992.*

*En estos casos, no cabe hablar de autoconsumo de los previstos en el artículo 9.1º.c) de la Ley 37/1992, pues no existen sectores diferenciados de la actividad. Las viviendas destinadas al arrendamiento con opción de compra cuando, en el curso normal de los hechos, se vaya a adquirir la plena propiedad del inmueble por el arrendatario, son entregas de bienes al igual que son entregas de bienes las ventas directas. Es decir, no se puede hablar de dos actividades distintas, sino de la misma actividad, esta es, la venta de viviendas, aunque adoptando estructuras distintas en cada caso.*

*Tampoco se produce el autoconsumo regulado en el artículo 9.1º.d) de la Ley 37/1992, esto es, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión. Las viviendas que se dedican al arrendamiento con opción de compra no pierden, desde el punto de vista del Impuesto y con independencia de que contablemente o a efectos de otros tributos así ocurra, su condición de existencias, pues realmente están destinadas a la venta que se producirá de manera diferida en el tiempo.*

*3. Teniendo en cuenta dicha matización y por referencia de nuevo a los contratos de arrendamiento que no deben reconducirse a través del indicado artículo 8.Dos.5º, las viviendas a que se refieren deben ser consideradas desde la perspectiva del Impuesto como parte de la rotación de la actividad promotora, no como bienes de inversión, es decir, no se trata de elementos patrimoniales reflejados en el activo con carácter permanente y que no están destinados a la venta.*

*Previamente al análisis del tratamiento que debe dispensarse al arrendamiento en sí, resulta necesario determinar si efectivamente se produce un autoconsumo cuando las obras de construcción finalizan y el promotor procede a ofrecer su arrendamiento con opción de compra a los futuros inquilinos.*

*El arrendamiento de viviendas constituye normalmente una actividad de prestación de servicios exenta, cuyo porcentaje de deducción es cero. Dado que, sin embargo, la actividad promotora origina el derecho a la deducción total del Impuesto soportado, se originan dos sectores diferenciados en la actividad del promotor: venta de viviendas y arrendamiento. Simultáneamente, las viviendas que se afectan a la actividad de arrendamiento operativo pasan de ser existencias a considerarse bienes de inversión.*

*Sin embargo, esta situación no puede trasladarse al caso de que las viviendas destinadas en principio a la venta se afecten a la actividad de arrendamiento con opción de compra, manteniendo el propósito de venta en los términos ya mencionados, puesto que en esas circunstancias, el arrendamiento tiene la consideración de prestación de servicios no exenta, como señala la referida letra d') del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992; que excluye de la exención a los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*El arrendamiento con opción de compra es, en este caso, una prestación de servicios sujeta y no exenta que implica la consiguiente repercusión del Impuesto devengado al arrendatario según tenga lugar la exigibilidad de las cuotas arrendaticias.*



*Pues bien, también en este supuesto debe descartarse que pueda tener lugar un autoconsumo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1º.c), puesto que el arrendamiento en este caso es una actividad no exenta con total derecho a la deducción, igual que sucede con la actividad promotora. No cabe, por tanto, establecer sectores de actividad pues no se cumple el requisito relativo a la diferencia de 50 puntos porcentuales en las prorratas de las actividades que se pretende sectorizar.*

*En cuanto al autoconsumo regulado en el artículo 9.1º.d), tampoco tiene lugar y la motivación es la misma que para el caso anterior, esto es, el destino de la vivienda es la venta pues, en otro caso, no se otorgaría el derecho de opción de compra.*

*De toda esta exposición y con las cautelas referentes al mantenimiento, en todo caso, de la intencionalidad ya referidas, se concluye que el acto por el cual el promotor traslada en bloque viviendas que en principio estaban destinadas a la venta y las dedica a su arrendamiento con opción de compra, no implica la realización del hecho imponible entrega de bienes asimilada a operaciones a título oneroso.*

*La conclusión sería otra y, por tanto, habría autoconsumo, cuando no pueda desprenderse de forma inequívoca la intención de venta, adjudicación o cesión de los inmuebles promovidos."*

## **Sexto.**

Sentado lo anterior, lo fundamental en el presente caso es sentar los presupuestos fácticos que concurren para así determinar, a partir de los mismos, la existencia o no de autoconsumo a efectos del IVA.

En este sentido, la recurrente considera que los contratos de arrendamiento que suscribe son contratos de arrendamiento con opción de compra avalando su postura la actividad a la que se dedica, consistente en la promoción inmobiliaria, lo que determina que las viviendas construidas están destinadas a su venta, la ausencia de medios personales para el desarrollo de la actividad de arrendamiento, los contratos aportados en sede del procedimiento inspector, que incorporan una cláusula con opción de compra de obligado cumplimiento para la entidad, así como los justificantes aportados en sede económico-administrativa en los que los arrendatarios manifiestan que los contratos suscritos con la recurrente incluyen su derecho a ejercitar una opción de compra y a adoptar, en caso de incumplimiento por aquella, las medidas legales oportunas. Asimismo, la entidad ha aportado en defensa de su derecho un burofax recibido de una arrendataria en virtud del cual le informa de su intención de ejercitar la opción de compra prevista en el contrato de arrendamiento.

Por su parte, la Inspección considera que la opción de compra es meramente instrumental por las siguientes circunstancias:

*"- Como se apunta en los Antecedentes de hecho, formalmente se distinguen dos tipos de contratos de arrendamiento en los que se deja constancia de la cesión de una opción de compra. Por una parte, el modelo utilizado es un modelo de contrato de arrendamiento de vivienda sujeto al Impuesto de transmisiones patrimoniales regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. No obstante, los contratos de arrendamiento con opción de compra son contratos sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido. El artículo 20.Uno.23º b) de la LIVA establece la exención de los arrendamientos de los edificios o partes de los mismos destinados a vivienda, excluyendo en el apartado d') los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta del impuesto. Los contratos de arrendamiento que supuestamente tienen opción de compra, recogidos en el referido modelo contractual, son contratos en los que se indica claramente que se encuentran sujetos al Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, por tanto, no gravados por el IVA lo que resulta contrario a lo dispuesto en la normativa si realmente son contratos con opción de compra.*

*Por otra parte, otros contratos de arrendamiento de viviendas en los que el obligado tributario deja constancia de la cesión gratuita de una opción de compra se formalizan en documento privado suscrito entre las partes, en cuyo clausurado se aprecia la referida cesión del derecho de opción de compra por parte del obligado tributario. En estos contratos se deja amplia constancia de la sujeción y no exención a efectos de IVA de las contraprestaciones pactadas como renta del arrendamiento pero, como a continuación se expondrá, no se registra ni repercute cuota alguna por dichas rentas.*

*- En la totalidad de los contratos de arrendamiento en los que se incluye la cesión de una opción de compra por parte del obligado tributario, esta cesión es gratuita, de manera que no existe prima o precio que retribuya la cesión del derecho de opción concedido por el obligado tributario. En consecuencia, se constata la existencia de una obligación sin causa con la consecuencia jurídica de invalidez del contrato de acuerdo con el artículo 1.275 del Código Civil (...)*

*- La ausencia de registro, repercusión y declaración de cuotas tributarias por la prestación servicios que constituye el arrendamiento con opción de compra deviene el hecho determinante para que la Inspección considere las referidas opciones de compra incluidas en los contratos de arrendamiento sobre viviendas como una mera apariencia formal, incluidas por el obligado tributario a efectos de evitar el cambio de afectación de un sector diferenciado de actividad a otro. En este sentido, el criterio fiscal seguido por el obligado tributario respecto de dichas*

*operaciones, tal y como consta en la diligencia nº 13, ha sido tratar dichos arrendamientos con opción de compra de igual manera que si no tuvieran opción de compra, proyectando, en su caso, la sujeción al impuesto a un momento temporal futuro en el que, al transmitirse el inmueble, se repercutirían las correspondientes cuotas de IVA. Es decir, durante la vigencia de los contratos de alquiler el obligado tributario no diferencia entre uno y otro tipo de contrato, puesto que unos y otros los registra por el importe de la renta mensual sin IVA y ni repercute ni declara la cuotas del impuesto, tal y como debería haber hecho si realmente fueran contratos con opción de compra."*

Esta misma postura es adoptada por el TEAR en la resolución impugnada.

A la vista de lo anterior, para llegar a una conclusión sobre la cuestión controvertida, conviene partir de la naturaleza del contrato de arrendamiento con opción de compra teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa al contrato de opción de compra.

En este sentido, podemos definir el contrato de arrendamiento con opción de compra como aquel convenio en virtud del cual una parte cede el uso de un bien a la otra a cambio de un precio, concediendo a su vez a esta última la facultad exclusiva de decidir sobre la celebración o no de otro contrato principal de compraventa, que habrá de realizarse en un plazo cierto, y en unas determinadas condiciones, pudiendo ir también acompañado del pago de una prima por parte del arrendatario.

La concesión de dicha facultad al arrendatario para que en el plazo estipulado manifieste su consentimiento para comprar la cosa objeto de arrendamiento determina para el arrendador la obligación por su parte de no disponer del bien arrendado durante dicho plazo.

De lo anterior pueden extraerse como elementos principales en lo relativo a la opción de compra, los siguientes:

- La concesión al optante (arrendatario en nuestro caso) de la facultad de decidir unilateralmente respecto a la realización de una compra.
- La determinación del objeto y del precio estipulado para la futura adquisición.
- La fijación de un plazo para el ejercicio de la opción.

Por el contrario, constituye un elemento accesorio el pago de la prima sin que, por tanto, la ausencia de la misma, invalide el contrato.

En el caso que analizamos, de la documentación que obra en el expediente deben distinguirse los siguientes supuestos relativos a contratos de arrendamiento de viviendas en función de cómo se formalicen:

a) Contratos de arrendamiento suscritos en documento privado en los que no figura entre su clausulado la concesión al arrendatario de una opción de compra.

En alguno de estos casos incluso figura en el contrato de arrendamiento una cláusula a favor del arrendatario de un derecho de adquisición preferente del objeto arrendado en caso de venta, lo que no es compatible con un contrato de arrendamiento con opción de compra en el que, tal y como se expuso previamente, el arrendador, durante el plazo establecido para el ejercicio de la opción de compra, no puede vender ni disponer del bien a favor de terceros.

b) Contratos de arrendamiento que figuran documentados en un impreso oficial de arrendamientos urbanos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Dentro de estos últimos, en algunos casos figura un convenio de opción de compra anexo al contrato de arrendamiento en el que se establecen las condiciones de ejercicio así como el objeto y precio de la compraventa. En cuanto al plazo de ejercicio de la opción, con carácter general se fija con una duración similar a la del arrendamiento, si bien hay supuestos en los que la opción sólo puede ejercitarse durante un plazo inferior al fijado para el arriendo.

c) Contratos de arrendamiento con opción de compra documentados en contrato privado en los que se especifican los elementos constitutivos de la opción de compra.

Procede, pues, atender a la voluntad de las partes para calificar el contrato y, posteriormente, determinar sus efectos, entre otros ámbitos en el tributario.

De esta forma, partiendo de una interpretación literal de los contratos, propugnada por el artículo 1281 del Código Civil, conforme al cual "si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas", y teniendo en cuenta la documentación aportada por la recurrente en el curso del procedimiento económico-administrativo (certificaciones emitidas por los arrendatarios/optantes y burofax de arrendataria manifestando intención de ejercitar la opción de compra), este Tribunal entiende que no puede obviarse la existencia de una efectiva opción de compra en aquellos contratos en

los que expresamente así se haya pactado, con independencia de la tributación declarada por el arrendador (entidad recurrente) respecto de tales contratos de arrendamiento o de la finalidad de este al suscribirlos.

En efecto, de los referidos contratos se deriva la intención de las partes de conceder al arrendatario un plazo determinado para poder decidir si comprar, bajo las condiciones pactadas, las viviendas y anexos arrendados, intención que no se ve afectada por el criterio fiscal adoptado por una de las partes, el arrendador, en cuanto a la tributación de tales arrendamientos.

En la medida en que para calificar el contrato hay que estar a la intención común de los contratantes, con independencia de la voluntad individual y de las finalidades perseguidas por cada uno de ellos al firmar el contrato, en los contratos formalizados ya en documento privado o en impreso oficial establecido a efectos del ITP en los que conste expresamente la concesión de una opción de compra al arrendatario, debe prevalecer dicha intención manifestada a través del contrato sin perjuicio de que lo declarado a efectos del IVA por el arrendador no se ajuste a la realidad del contrato.

Por tanto, siendo la intención en esos casos de destinar las viviendas promovidas por la recurrente a la venta, en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra, no cabe hablar, respecto a dichos inmuebles, de cambio de afectación del sector de promoción al sector arrendamiento. En consecuencia, en dichas circunstancias, no se da el presupuesto para la existencia del autoconsumo del artículo 9.1.c) de la Ley del IVA.

Lo anterior no puede predicarse respecto de aquellos inmuebles arrendados en virtud de contratos de arrendamiento en los que no figure expresamente la concesión de una opción de compra ni de aquellos contratos en los que, habiéndose concedido dicha opción de compra y siendo el plazo para su ejercicio inferior al de la duración del arrendamiento, aquel ya hubiera vencido continuando aisladamente el arrendamiento ya sin opción alguna. Siendo esto así, en la medida en que estamos ante sectores diferenciados de actividad en los términos expuestos en los fundamentos de derecho cuarto y quinto de la presente resolución, y según se detalló por la Inspección en el acuerdo de liquidación, concurre en tal caso el supuesto de autoconsumo recogido en el artículo referido por cambio de afectación de las viviendas y anexos de la actividad de promoción a la de alquiler. Dicho autoconsumo, en el caso de concesión de opción de compra por plazo inferior al de la duración del contrato de arrendamiento, tiene lugar en el momento de vencimiento de tal opción de compra sin que el arrendatario la haya ejercido continuando así con el mero arrendamiento de la vivienda.

En consecuencia, no existiendo autoconsumos respecto de los inmuebles arrendados en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra en los términos expuestos en los párrafos precedentes, procede declarar no conforme a Derecho la resolución impugnada en este punto, debiendo anularse la regularización practicada por la Inspección en todo aquello que se vea afectado por dicha conclusión. Por el contrario, se declara conforme a Derecho la referida resolución en lo referente a la confirmación de la regularización practicada por la Inspección en aquellos casos en los que no existe la concesión de una opción de compra o, existiendo, se ha superado el plazo para su ejercicio continuando aisladamente el arrendamiento, según lo señalado anteriormente.

### **Séptimo.**

La anulación en parte de la liquidación en todo aquello afectado por la confirmación de la existencia de contratos de arrendamiento con opción de compra que implican la no concurrencia de autoconsumos supone, igualmente, la nulidad de la sanción que deriva de dicha concreta liquidación.

Por lo que se refiere a la sanción relativa a los autoconsumos liquidados por la Inspección y declarados conforme a Derecho por este TEAC en los términos expuestos en el fundamento de derecho anterior, invoca la recurrente la inexistencia del elemento subjetivo o intencional de la infracción, en la medida que ésta ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, aduciendo una falta de motivación de la culpabilidad por parte de la Inspección.

La falta de motivación y prueba de la culpabilidad es objeto de análisis por este Tribunal en Resolución de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de fecha 18 de febrero de 2016 (RG 7036/2015) en los siguientes términos:

*"TERCERO: La cuestión controvertida es de gran importancia pues nos movemos en el ámbito del derecho sancionador cuyas exigencias, materiales y formales, así como las limitaciones constitucionales a la actuación de la Administración, son mayores que en otros ámbitos administrativos. En especial por la existencia del derecho a la presunción de inocencia que recoge nuestra constitución en su artículo 24.2, principio que se aplica no sólo al derecho penal sino también al derecho sancionador administrativo.*

*El Tribunal Supremo, basándose en sentencias del Tribunal Constitucional, se ha pronunciado sobre la necesidad de adecuación de las resoluciones administrativas sancionadoras al principio de presunción de inocencia en varias sentencias: de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008), de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), de 20 de Diciembre de 2013 (Rec. nº. 1537/2010) y de 21 de febrero de 2014 (Rec. nº. 4185/2011), entre otras.*

*Este TEAC, acogiendo la doctrinal del Tribunal Supremo, también se ha pronunciado sobre la exigencia de la aplicación del principio de presunción de inocencia a las resoluciones administrativas sancionadoras, y en*

concreto sobre el elemento subjetivo la infracción, en resoluciones, baste citar por todas, de 7 de junio de 2011 (RG 1013/2009) y de 21 de mayo de 2015 (RG 1564/2012).

Por ello cualquier análisis de la motivación, objeto de este recurso, debe hacerse desde la posición de la salvaguarda del principio de presunción de inocencia, no pudiendo admitirse interpretaciones contrarias a él.

CUARTO: Las mismas sentencias y resoluciones administrativas mencionadas rechazan la posibilidad de que baste el cumplimiento de los elementos objetivos de la infracción (por ejemplo dejar de ingresar) para que pueda considerarse que existe culpabilidad, es decir, la Administración ha de probar, además del elemento objetivo, el subjetivo, la culpabilidad, ya sea a título de dolo o de simple negligencia.

El artículo 183.1 LGT exige la concurrencia de la culpabilidad en cualquiera de sus dos modalidades (dolo o culpa): "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable (en el caso que aquí interesa, si fue una conducta negligente).

Así la sentencia ya mencionada del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008) señala:

«... la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada. Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta» (FD Cuarto).»

Asimismo debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), en la que se afirma:

«... este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º). La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto,

*una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].»*

*En relación con todo ello, la sentencia citada de 20 de diciembre de 2013 (Rec. nº. 1587/2010), se dispone:*

*«... si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), FJ 3º], cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º)].»*

*Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)].»*

*Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: "hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico" o "Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere" o "sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados", se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.*

*A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.*

*Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamenta la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora."*

*Para analizar esta alegación de falta de motivación y prueba de la culpabilidad de la recurrente debemos acudir al acuerdo sancionador y ver cómo se motiva la existencia del comportamiento culpable en el infractor. En el acuerdo, tras citar los preceptos y jurisprudencia aplicables, se afirma:*

*"Por otra parte, en todos los periodos de liquidación se aprecia la existencia de cuotas dejadas de ingresar vinculadas a la ausencia de declaración por el obligado tributario del hecho imponible autoconsumo, como consecuencia del cambio de afectación de una serie de bienes de un sector de actividad a otro diferenciado.*

*En este caso, las consecuencias tributarias de la conducta del obligado tributario derivan de una incorrecta aplicación de la normativa reguladora del tributo. Como consecuencia de dicha aplicación incorrecta, el obligado tributario ha dejado de ingresar en cada uno de los periodos de liquidación correspondientes al ejercicio 2013 importantes cuotas devengadas, generando el consecuente perjuicio económico a la Hacienda Pública. A este respecto debe remarcar-se nuevamente que la actividad económica desarrollada por el obligado es la promoción de edificaciones por lo que debía conocer que el cambio de destino económico de una gran cantidad de inmuebles promovidos inicialmente para destinarlos a la venta y que, como consecuencia de las condiciones del mercado inmobiliario, son destinados finalmente al arrendamiento tendría consecuencias tributarias. En particular, el obligado tributario en su condición de promotor de inmuebles, que posteriormente destina a la venta, debe conocer el derecho a la deducción de las cuotas tributarias soportadas en la medida que las mismas se vinculan con operaciones sujetas y no exentas que originan dicho derecho, así como que ciertas operaciones en el ámbito inmobiliario se califican por la norma como sujetas pero exentas y, por tanto, su realización limita el derecho a la deducción de cuotas soportadas.*

*Es decir, como consecuencia de esta incorrecta aplicación de la norma tributaria, el obligado se ha deducido unas cuotas de IVA soportado en la construcción de un edificio que posteriormente no repercute al destinarse el inmueble al arrendamiento exento, lo que contradice los más mínimos conocimientos del Impuesto, cuyo principio básico descansa en la neutralidad. Por ello, se aprecia igualmente culpa en tal conducta del obligado tributario.*

*Como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha impropia conducta como culpable, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT. Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario."*

Por todo ello, este Tribunal considera que han quedado acreditados tanto el elemento objetivo como el subjetivo, por lo que procede considerar ajustado a Derecho el Acuerdo sancionador impugnado, así como la resolución del Tribunal Regional de Cataluña que lo confirmó, en lo referente a la sanción que trae causa de los autoconsumos declarados conforme a Derecho por este TEAC.

En relación con las sanciones que traen causa del resto de la regularización practicada por la Inspección, considerada conforme a Derecho por este Tribunal, en ausencia de alegaciones por parte de la recurrente y habiendo sido analizada detalladamente en la resolución del TEAR recurrida la concurrencia tanto del elemento objetivo como de la culpabilidad y su motivación, procede declarar su conformidad a Derecho.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.