

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087554

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 601/2022, de 14 de septiembre de 2022

Sala de lo Civil

Rec. n.º 887/2019

### SUMARIO:

**IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general. Conceptos incluidos. Importe total de la contraprestación. Contratos complejos. Derecho de superficie. Arrendamientos anudados a la construcción de inmuebles. Obligaciones tributarias. Negocio complejo. Sentido de la cláusula «IVA incluido».** Mediante contrato elevado a escritura pública se constituyó un derecho de superficie por un plazo de 20 años desde su inscripción en el Registro de la Propiedad, sobre los terrenos de propiedad del IVIMA a favor de una constructora que edificará viviendas de protección oficial y las arrendará al IVIMA, hasta la extinción del derecho de superficie. La Sala reitera la doctrina de la STS de 9 de febrero de 2017, recurso n.º 2322/2014 (NCJ062237) que a su vez se remite a la STS de 13 de abril de 2011, recurso n.º 1107/2006 (NFJ043031), de la que resulta que la concreta tipología de negocio jurídico complejo objeto de análisis está sujeta a IVA, tratándose de una entrega de bienes con una regla de devengo especial contenida en el art. 75. Uno, 1ª, segundo párrafo Ley IVA. Se trata de un negocio jurídico sujeto a tal impuesto, cuyos avatares constituyen un riesgo que deben soportar las partes, pero sin influencia en el precio pactado, según consta en los pliegos de cláusulas administrativas, en las resoluciones de adjudicación y en la escritura pública de constitución del derecho de superficie. Esta conclusión no puede quedar desvirtuada por el hecho de que, con posterioridad a la resolución de la adjudicación del contrato, que preveía como precio la suma de las rentas por un importe, IVA incluido (y actualizables conforme al IPC), se produjeran cambios en la normativa tributaria o en la doctrina de la DGT, pues el pacto de rentas «IVA incluido» contenido en el contrato garantiza al organismo público licitante un precio cierto y cerrado, asignando al adjudicatario el aleas del riesgo o beneficio derivado de una eventual modificación del tipo, mayor o menor, o base imponible del IVA, modificación que no podía ya repercutir en la renta pactada, ni para su elevación - si subía el IVA -, ni para su reducción si bajaba o se suprimía. En suma, del mismo modo que la obligación tributaria no puede quedar alterada por actos o convenios de los particulares, la alteración de dicha obligación tributaria, por modificación legal o de la doctrina oficial de la DGT, en un supuesto como el presente, tampoco genera *per se*, al margen de toda previsión contractual, una novación de la relación jurídico-privada nacida del negocio jurídico generador del hecho imponible.

### PRECEPTOS:

Ley 1/2000 (LEC), art. 477.

Código Civil, arts. 1.091, 1.254, 1.255, 1.258, 1.281, 1.282, 1.284 y 1.285.

RDLeg. 2/2000 (TR Ley de Contratos de Administraciones Públicas) art. 77.

Ley 58/2003 (LGT), art. 17.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 75.

### PONENTE:

*Don Juan María Díaz Fraile.*

### SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. Ignacio Sancho Gargallo

D. Rafael Sarazá Jimena

D. Pedro José Vela Torres

D. Juan María Díaz Fraile

En Madrid, a 14 de septiembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación respecto de la sentencia n.º 475/2018, de 27 de diciembre, dictada en grado de apelación por la Sección Vigésima de la Audiencia Provincial de Madrid, como consecuencia de autos de juicio ordinario n.º 539/2017 del Juzgado de Primera Instancia n.º 54 de Madrid, sobre reclamación de cantidad.

Es parte recurrente Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid (antiguo IVIMA), representado y defendido por el Letrado de la Comunidad de Madrid.

Es parte recurrida Construcciones Arribas Gozalo, S.A., representada por la procuradora D.ª Gema Sainz de la Torre Vilalta y bajo la dirección letrada de D.ª María Concepción Rivera Marquina.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan María Díaz Fraile.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero. Tramitación en primera instancia.

1. La procuradora D.ª Gema Sainz de la Torre Vilalta, en nombre y representación de Construcciones Arribas Gozalo, S.A., interpuso demanda de juicio ordinario contra Instituto de la Vivienda de Madrid, en la que solicitaba se dictara sentencia:

"[...] por la que, estimando íntegramente la demanda:

"1º) Declare el derecho de CONSTRUCCIONES ARRIBAS GONZALO, S.A. a facturar y cobrar el precio íntegro pactado y que consta en la resolución de adjudicación del contrato y en la escritura de constitución del derecho de superficie, por importe anual inicial 417.553,96 euros cantidad que ha de ser actualizada por periodos anuales por aplicación del índice de Precios al Consumo (IPC), publicado por el Instituto Nacional de Estadística o el que en el futuro le sustituya.

"2º) Declare la nulidad de la cláusula tercera, apartado primero, del contrato de arrendamiento suscrito el 3 de abril de 2007, y condene a la AGENCIA a estar y pasar por la anterior declaración y a redactar de nuevo la cláusula en los términos previstos en la resolución de adjudicación y en la escritura de constitución del derecho de superficie, esto es, "CLAUSULA TERCERA. 1. El IVIMA satisfará como contraprestación por el arrendamiento un importe anual de 417.553,96 euros, IVA incluido", manteniendo el resto del contenido de la cláusula en los mismos términos.

"3º) Reconozca, el derecho de CONSTRUCCIONES ARRIBAS GONZALO, S.A. al cobro de SEISCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE EUROS CON SESENTA Y UN CENTIMOS (692.459,61 €), en concepto de diferencias de precio ya devengadas, desde octubre de 2006 hasta mayo de 2017, más los intereses legales ya vencidos, correspondientes a esas cantidades, los cuales, a 11 de mayo de 2017, ascienden a CIENTO TREINTA Y DOS MIL TRESCIENTOS VEINTIOCHO EUROS CON CINCUENTA Y NUEVE CENTIMOS (132.328,59 €), más los intereses legales que continúen devengándose desde esa fecha, en relación con todas las diferencias de precio impagadas y condene a la AGENCIA a su abono a la actora.

"4º) Condene a la demandada a abonar el precio íntegro del contrato, desde mayo de 2017 hasta que finalice el derecho de superficie.

"5º) Se condene a la demandada al abono de las costas procesales".

2.- La demanda fue presentada el 6 de junio de 2017 y, repartida al Juzgado de Primera Instancia n.º 54 de Madrid, fue registrada con el n.º 539/2017. Una vez fue admitida a trámite, se procedió al emplazamiento de la parte demandada.

3.- El Letrado de la Comunidad de Madrid, en representación de Instituto de la Vivienda de Madrid, contestó a la demanda, solicitando su desestimación y la expresa condena en costas a la parte actora.

4.- Tras seguirse los trámites correspondientes, el Magistrado-Juez del Juzgado de Primera Instancia n.º 54 de Madrid dictó sentencia n.º 79/2018, de 26 de marzo, con la siguiente parte dispositiva:

"ESTIMANDO EN PARTE LA DEMANDA formulada CONSTRUCCIONES ARRIBAS GOZALO S.A. representada por la Procuradora de los Tribunales Sra. Sainz de la Torre Vilalta frente a AGENCIA DE LA VIVIENDA SOCIAL DE LA COMUNIDAD DE MADRID:

"1º) DECLARO el derecho de CONSTRUCCIONES ARRIBAS GOZALO, S.A. a facturar y cobrar el precio íntegro pactado y que consta en la resolución de adjudicación del contrato y en la escritura de constitución del derecho de superficie, por importe anual inicial 417.553,96 euros cantidad que ha de ser actualizada por periodos

anuales por aplicación del Índice de Precios al Consumo (IPC), publicado por el Instituto Nacional de Estadística o el que en el futuro le sustituya.

"2º) DECLARO la nulidad de la cláusula tercera, apartado primero, del contrato de arrendamiento suscrito el 3 de abril de 2007, condenando a la demandada a estar y pasar por la anterior declaración y a redactar de nuevo la cláusula en los términos previstos en la resolución de adjudicación y en la escritura de constitución del derecho de superficie, esto es, "CLAUSULA TERCERA. 1. El IVIMA satisfará como contraprestación por el arrendamiento un importe anual de 417.553,96 euros, IVA incluido", manteniendo el resto del contenido de la cláusula en los mismos términos.

"3º) CONDENO a la demandada a pagar a la actora 692.459,61 euros de principal, en concepto de diferencias de precio ya devengadas desde octubre de 2006 hasta mayo de 2017.

"4º) CONDENO a la demandada al pago de los intereses legales que, hasta la fecha, ascienden a 43.175,60 euros, sin perjuicio de los de mora procesal que el principal objeto de condena devengue desde la fecha de esta sentencia hasta el completo pago.

"4º(sic) CONDENO a la demandada a abonar el precio íntegro del contrato, desde mayo de 2017 hasta que finalice el derecho de superficie.

"5º) NO se hace pronunciamiento en cuanto a las COSTAS".

## **Segundo.** *Tramitación en segunda instancia.*

1.- La sentencia de primera instancia fue recurrida en apelación por la representación de Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid. La representación de Construcciones Arribas Gozalo S.A. presentó escrito de oposición e impugnación de la sentencia apelada en la parte que le resultaba desfavorable.

2.- La resolución de este recurso correspondió a la Sección Vigésima de la Audiencia Provincial de Madrid, que lo tramitó con el número de rollo 601/2018 y tras seguir los correspondientes trámites dictó sentencia n.º 475/2018, de 27 de diciembre, cuyo fallo dispuso:

"Que debemos desestimar y desestimamos tanto el recurso de apelación formulado por la representación procesal de la Agencia de la Vivienda Social de la Comunidad de Madrid contra la Sentencia de fecha 26 de marzo de 2.018, dictada por el Juzgado de 1ª Instancia nº 54 de Madrid en el Juicio Ordinario nº 1.071/14, como la impugnación de la misma promovida por Construcciones Arriba Gonzalo, S.A., condenando a la recurrente y a la impugnante al pago de las costas causadas en esta alzada con motivo del recurso y de la impugnación articulados".

## **Tercero.** *Interposición y tramitación del recurso de casación.*

1.- El Letrado de la Comunidad de Madrid, en representación de Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid (antiguo IVIMA), interpuso recurso de casación.

El motivo del recurso de casación fue:

"PRIMER MOTIVO.- En virtud de lo dispuesto en el art. 477.2.º LEC, por cuantía superior a 600.000 euros. En concreto, se alega infracción de los artículos 1281, 1282, 1284 y 1285 del Código Civil en conexión con los artículos 1091, 1254, 1258 y 1255 del Código Civil, relativos a las obligaciones de los contratos, en un procedimiento de juicio ordinario en reclamación de cantidad tramitado por razón de la cuantía. Asimismo, dicha cuantía fue fijada en la demanda por importe de 824.788,20 euros, y en el decreto de admisión de la misma así se recogió".

2.- Las actuaciones fueron remitidas por la Audiencia Provincial a esta Sala, y las partes fueron emplazadas para comparecer ante ella. Una vez recibidas las actuaciones en esta Sala y personadas ante la misma las partes por medio de los procuradores mencionados en el encabezamiento, se dictó auto de fecha 7 de abril de 2021, que admitió el recurso y acordó dar traslado a la parte recurrida personada para que formalizara su oposición.

3.- La representación de Construcciones Arribas Gozalo, S.A. se opuso al recurso.

4.- Al no solicitarse por todas las partes la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo el día 7 de septiembre de 2022, en que ha tenido lugar.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.** *Resumen de antecedentes.*

1.- Para la resolución del presente recurso resultan relevantes los siguientes antecedentes de hecho acreditados en la instancia:

i) En el ámbito de la política de promoción de viviendas sociales desarrollada por el Instituto de la Vivienda de Madrid (IVIMA, actualmente Agencia de la Vivienda Social de la Comunidad de Madrid), este Organismo, a través de resolución de su director gerente de 19 de noviembre de 2002, acordó el inicio y tramitación de un expediente denominado "Derecho de superficie con carácter oneroso relativo a la construcción de 50 viviendas VPPJYM y 60 plazas de garaje en la parcela F-2e, del ámbito residencial 4-bis - residencial este - en término municipal de Parla (Madrid)". La citada parcela tiene una superficie de 2.050 m<sup>2</sup>, y una calificación urbanística de parcela de terreno para uso residencial de Viviendas con Protección Pública en Régimen de Arrendamiento.

ii) Mediante resolución del mismo director gerente de 13 de diciembre de 2002, se aprobó el Pliego de Condiciones y la apertura del procedimiento abierto para la adjudicación del contrato mediante concurso. La convocatoria para la licitación del contrato fue publicada en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid (BOCM) el 27 de febrero de 2003.

iii) El 25 de septiembre de 2003, celebrado el correspondiente concurso, la Mesa de Contratación del IVIMA propuso adjudicar el contrato a Construcciones Arribas Gonzalo, S.A. - en lo sucesivo Construcciones Arribas - (demandante en este procedimiento), por el importe de 417.555,96 euros, IVA incluido, de renta anual, y un plazo mínimo de 18 años y 6 meses.

iv) El 23 de octubre de 2003, el consejero de Obras Públicas, Urbanismo y Transportes del Gobierno de la Comunidad de Madrid acordó autorizar al IVIMA el gasto plurianual correspondiente a la citada cesión del derecho de superficie por el importe total de 7.724.748,26 euros, correspondiente a la suma de las rentas (417.553,96 €) y periodo temporal de duración del arrendamiento previsto en la citada propuesta de adjudicación del contrato.

v) El 27 de octubre de 2003, mediante una nueva resolución del director gerente del IVIMA (publicada en el BOCM el 24 de noviembre de 2003), se acordó la adjudicación del referido contrato a Construcciones Arribas. Según figura en dicha resolución, el precio de adjudicación fue de "cuatrocientos diecisiete mil quinientos cincuenta y tres euros con noventa y seis céntimos (417.553,96.- euros), IVA incluido, en concepto de renta anual por el alquiler del inmueble".

vi) El 23 de abril de 2004, se otorgó la escritura pública de constitución de derecho de superficie y arrendamiento entre el IVIMA y la citada sociedad adjudicataria, por la que la primera constituía un derecho de superficie sobre la parcela de su propiedad antes reseñada a favor de la segunda, por un plazo de 20 años, desde su inscripción en el Registro de la Propiedad. El superficiario asumía, entre otras, las siguientes obligaciones: (a) construir sobre dicha finca 50 viviendas calificadas como viviendas con protección pública para jóvenes y mayores y 60 plazas de garaje vinculadas, en el plazo máximo de 18 meses, en las condiciones y de las características previstas en el pliego y sus anexos; y (b) ceder el inmueble construido en su totalidad al IVIMA en arrendamiento desde la finalización de la construcción hasta la expiración del plazo de duración del derecho de superficie.

Entre las condiciones pactadas para este arrendamiento (estipulación cuarta de la escritura) figuraban las siguientes:

"1.- El contrato de arrendamiento a que se refiere la estipulación primera y que es parte del contenido esencial del derecho de superficie constituido en esta escritura, se regirá por lo establecido en el pliego de condiciones, en esta escritura y en lo no previsto, por lo dispuesto en los artículos 1.542 y siguientes del Código Civil.

"2.- El IVIMA satisfará como contraprestación por el arrendamiento el precio de adjudicación del contrato que asciende a la suma de CUATROCIENTOS DIECISIETE MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y TRES EUROS CON NOVENTA Y SEIS CÉNTIMOS DE EURO (417.553,96 euros)".

En la estipulación quinta de la escritura se aclara que, según resulta del pliego de condiciones del concurso y de conformidad con el art. 9 de la LCAP, el contrato se rige en cuanto a su preparación y adjudicación por dicha Ley, y en cuanto a sus efectos y extinción por las normas de derecho privado.

vii) En el citado pliego de condiciones figuraba como condición 19.<sup>a</sup>, bajo el epígrafe "Arrendamiento", la siguiente:

"El superficiario se obliga a ceder el inmueble al IVIMA en arrendamiento, desde la finalización de la construcción hasta la expiración del plazo de duración de derecho de superficie. A tal efecto, las partes se obligan a concertar el correspondiente contrato con arreglo a las condiciones previstas en este pliego, y según modelo que se incorpora como Anexo III.

"Este arrendamiento forma parte del contenido esencial del derecho de superficie regulado en el presente Pliego".

Entre los derechos del superficiario, la condición 23.<sup>a</sup> del pliego incluye el de "percibir la contraprestación establecida en el contrato de arrendamiento, en los plazos fijados en el mismo". En concordancia con esta previsión, la condición 26.<sup>a</sup> ("condiciones del contrato de arrendamiento"), después de prever que el contrato de arrendamiento se regirá por los establecido en el pliego conforme a su anexo III y, en lo no previsto, por los arts. 1.542 y siguientes del Código civil, establece en su apartado 2 que:

"El IVIMA satisfará como contraprestación por el arrendamiento el precio de adjudicación del concurso regulado en el Pliego.

"El precio se abonará contra factura, por mensualidades anticipadas y se actualizará anualmente, al inicio de cada año natural, conforme al Índice de Precios al Consumo (IPC) que fije y publique el Instituto Nacional de Estadística [...]".

viii) El anexo III del pliego de condiciones incorpora el modelo de contrato de arrendamiento, que incluye una cláusula tercera ("precio del arrendamiento"), cuyo apartado 1 es del siguiente tenor:

"1.- El IVIMA satisfará como contraprestación por el arrendamiento el precio de adjudicación del concurso establecido en el mencionado pliego de condiciones de adjudicación del derecho de superficie, esto es, un importe mensual de ... euros, I.V.A. INCLUIDO, de las que ... euros corresponden al precio del arrendamiento y ... euros al I.V.A. al tipo que legalmente corresponda".

ix) El 25 de septiembre de 2006, una vez construido el inmueble, se suscribió el contrato de arrendamiento entre el IVIMA, como arrendatario, y Construcciones Arribas, como arrendador, redactado por la primera, en cuya estipulación tercera, apartado 1, se dispone que "el IVIMA satisfará como contraprestación por el arrendamiento un importe anual de 359.960,31 euros".

x) El 11 de diciembre de 2015, la actora dirigió una reclamación extrajudicial al IVIMA por la diferencia entre las cantidades abonadas en concepto de renta durante los últimos cinco años y las que debería haber pagado conforme a la resolución de adjudicación del contrato y lo pactado en la escritura de formalización del derecho de superficie y arrendamiento. Dicha reclamación no fue atendida por la demandada.

**2.-** Construcciones Arribas interpuso una demanda contra el IVIMA por la que solicitaba: (i) que se declare el derecho de la actora a cobrar el precio íntegro pactado y que consta en la resolución de adjudicación del contrato y en la escritura de constitución del derecho de superficie, por importe anual inicial 417.553,96 euros, cantidad que ha de ser actualizada conforme al IPC; (ii) que se declare la nulidad de la cláusula tercera, apartado primero, del contrato de arrendamiento de 3 de abril de 2007, y se condene al IVIMA a estar y pasar por la anterior declaración y a redactar de nuevo la cláusula en los términos previstos en la resolución de adjudicación y en la escritura de constitución del derecho de superficie; (iii) que se reconozca el derecho de la actora al cobro de 692.459,61 euros en concepto de diferencias de precio ya devengadas, desde octubre de 2006 hasta mayo de 2017, más los intereses legales ya vencidos, correspondientes a esas cantidades, y los intereses legales que continúen devengándose desde esa fecha, y condene al IVIMA a su abono; (iv) y que se condene a la demandada a abonar el precio íntegro del contrato, desde mayo de 2017 hasta que finalice el derecho de superficie.

**3.-** La Agencia de la Vivienda Social de la Comunidad de Madrid (antiguo IVIMA) se opuso a la demanda, y alegó que la razón de la minoración del precio fijado en el contrato de arrendamiento en relación con el fijado en la resolución de adjudicación del contrato y en la escritura de constitución del derecho de superficie y arrendamiento fue que posteriormente a la adjudicación del derecho de superficie se produjo un cambio de criterio fiscal por la Dirección General de Tributos, según el cual no se devengaba IVA en este tipo de arrendamientos, decisión que resultó después ratificada por el Tribunal Supremo; y que en aplicación de este criterio la actora debe recibir exclusivamente la cuantía correspondiente a la renta, en este caso, 359.960,31 euros anuales (sin perjuicio de actualizaciones según IPC).

**4.-** El juzgado de primera instancia dictó sentencia por la que estimó la demanda, si bien respecto de los intereses reclamados solo en parte. En síntesis, el juzgado aplicó la doctrina sentada en un supuesto sustancialmente idéntico al presente por la sentencia de esta Sala Primera del Tribunal Supremo 79/2017, de 9 de febrero. En cuanto a los intereses, apreció que solo cabía condenar al pago de los devengados con posterioridad a la intimación extrajudicial, respecto de las cantidades adeudadas hasta entonces, y desde la demanda en cuanto a las posteriores, y no desde que debieron abonarse las diferencias de precio pagado y realmente adeudado, en aplicación del criterio del art. 1100 CC, y sin perjuicio de los intereses de la mora procesal.

5.- Recurrida en apelación la sentencia por la demandada, la Audiencia Provincial desestimó el recurso y confirmó el fallo de primera instancia al considerar igualmente de plena aplicación al caso litigioso la doctrina de la citada sentencia de esta sala. También desestimó la impugnación de la sentencia por parte de Construcciones Arribas por los propios fundamentos de esta última.

6.- La Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid ha interpuesto recurso de casación, por la vía del ordinal 2.º del art. 477.2 LEC, articulado en un único motivo, que ha sido admitido.

## **Segundo.** *Recurso de casación. Formulación del único motivo.*

1.- El motivo denuncia la infracción "de los artículos 1281, 1282, 1284 y 1285 del Código Civil en conexión con los artículos 1091, 1254, 1258 y 1255 del Código Civil, relativos a las obligaciones de los contratos, en un procedimiento de juicio ordinario en reclamación de cantidad tramitado por razón de la cuantía".

2.- En su desarrollo, en resumen, se argumenta que la sentencia impugnada, con base en la sentencia de esta sala de 9 de febrero de 2017, considera que no estamos ante un supuesto de inexistencia de IVA, sino de un negocio jurídico complejo sujeto a tal impuesto, cuyos avatares constituyen un riesgo que deben soportar las partes pero sin influencia en el precio pactado, según consta en los pliegos de cláusulas administrativas, en las resoluciones de adjudicación y en las escrituras públicas; y estima que con ello la resolución recurrida no realiza una interpretación adecuada del clausulado contractual, ni desde el punto de vista de su interpretación literal, ni desde la perspectiva de su interpretación sistemática. Para ello, después de repasar el contenido del pliego de condiciones, de la resolución de adjudicación del contrato, de la escritura pública de formalización del derecho de superficie y del contrato de arrendamiento, defiende la tesis de que la renta fijada en este último, inferior a la prevista en la resolución de adjudicación y en la citada escritura pública, responde a la exclusión del importe del IVA, motivado por el hecho, posterior a la adjudicación del derecho de superficie, del cambio de criterio fiscal de la Dirección General de Tributos, según el cual "el arrendamiento del edificio construido sobre los terrenos cedidos mediante derecho de superficie no tributa como tal arrendamiento, sino que el conjunto de la operación configura una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Sobre esta base, la recurrente entiende que el constructor superficiario no puede beneficiarse de este cambio de criterio fiscal, lo que de admitirse "iría en contra de lo realmente pactado y asumido por las partes, pues en el momento de la adjudicación del contrato se tenía perfectamente presente qué parte del precio correspondía a la contraprestación, o sea, a la renta y qué parte correspondía al IVA. Es decir, se conocía de ante mano cuál iba a ser el ingreso real y el pago real del precio, ya que el correspondiente al IVA, se debía ingresar en Hacienda; y si ya se pagó y repercutió de forma anticipada en el momento de la entrega de la construcción, no parece conforme al espíritu e intención de las partes, que se exija de nuevo su importe con las rentas, pues ello daría lugar a una doble imposición en perjuicio de esta Agencia". Considera que con esta interpretación no se causa ningún perjuicio a la actora que recibe la renta estricta, pues esto es lo que le debe el IVIMA, no el IVA, que "ya fue satisfecho en el contrato complejo o ya se ha repercutido". Añade que este criterio es el que resulta también de los actos posteriores de la actora que aceptó durante años el criterio interpretativo de la demandada al asumir como precio de adjudicación el "precio de la renta, sin IVA", criterio con el que se muestra disconforme años después a la vista de los resultados procesales que ha obtenido otra empresa del sector; que si se abona a la superficiaria la parte correspondiente al IVA de las rentas se produciría un enriquecimiento injustificado a favor de la actora, y que la demandada se vería obligada a pagar dos veces el IVA, una en el momento de la entrega de los bienes y otra con el pago de las rentas; y que la sentencia de esta sala 79/2017, de 9 de febrero, al ser una sentencia aislada, no constituye jurisprudencia.

3.- Recurrente y recurrida coinciden en estimar la conveniencia de que esta sala fije jurisprudencia sobre la cuestión controvertida, cuestión que la misma recurrente califica de "altamente discutible e interpretable".

**Tercero.** *Decisión de la sala. Límites a la revisión casacional de la interpretación contractual hecha por los tribunales de instancia. Reiteración de la doctrina sentada por esta sala en la sentencia 79/2017, de 9 de febrero. Desestimación.*

1.- Objeto de la controversia. El presente litigio tiene su origen en las diferencias interpretativas sobre la cláusula relativa al precio de un negocio jurídico complejo por el que, en esencia, el IVIMA constituye un derecho de superficie sobre terrenos de su propiedad a favor de Construcciones Aguirre, y ésta se obliga a construir en esos terrenos viviendas de protección oficial y a arrendarlas al IVIMA hasta la extinción del derecho de superficie, con carácter de condición esencial, por cuyo arrendamiento se fijaba una renta anual de 417.553,96 euros, IVA incluido.

El núcleo de la discrepancia se centra en la minoración del importe de la renta en relación con la fijada en la resolución de adjudicación del contrato y en la escritura de constitución del derecho de superficie y de arrendamiento, que quedó reducida a 359.960,31 euros anuales (sin perjuicio de sus actualizaciones según IPC),

según el contrato de arrendamiento redactado por el IVIMA, al considerar que el cambio de interpretación jurídica realizado por la Dirección General de Tributos, con posterioridad a la adjudicación, respecto a la fiscalidad del arrendamiento de un edificio a favor del propietario del terreno constituyente del derecho de superficie, suponía que las rentas arrendaticias quedasen exentas en esos casos del pago del IVA, lo que, a juicio del IVIMA, justifica la citada reducción conforme a la interpretación de la verdadera voluntad contractual de las partes.

**2.- Límites a la revisión casacional de la interpretación contractual hecha por los tribunales de instancia.** Centrado en estos términos el debate casacional, debemos comenzar recordando la reiterada jurisprudencia de la sala sobre la competencia de los tribunales de instancia sobre la interpretación de los contratos y los límites a la revisión en sede de casación de esa interpretación, jurisprudencia que aparece compendiada, entre otras, en la sentencia 205/2016, de 5 de abril:

"En materia de interpretación de contratos en sentencia cercana de 17 de diciembre de 2014 recogía la Sala que:

"A) Como recientemente recogía esta Sala en sentencia de 4 de noviembre de 2014, Rc. 2841/2012 constituye doctrina consolidada que la interpretación de los contratos es función de los tribunales de instancia, de tal manera que la realizada por estos ha de prevalecer y no puede ser revisada en casación en la medida en que se ajuste a los hechos considerados probados por aquella en el ejercicio de su función exclusiva de valoración de la prueba, salvo cuando se demuestre su carácter manifiestamente ilógico, irracional o arbitrario, sin que haya lugar a considerar infringidas las normas legales sobre interpretación de los contratos cuando, lejos de combatirse una labor hermenéutica abiertamente contraria a lo dispuesto en dichas normas o al derecho a la tutela judicial efectiva -por prescindir de las reglas de la lógica racional en la sentencia de las premisas, en la elaboración de las inferencias o en la obtención de las conclusiones-, el recurrente se limita en su recurso a justificar el desacierto de la apreciación -inherente a la labor interpretativa- realizada por el tribunal de instancia, con exclusivo propósito de sustituir una hipotética interpretación dudosa por sus propias conclusiones al respecto ya que también se ha dicho reiteradamente por la jurisprudencia que lo discutible no es lo oportuno o conveniente, sino la ilegalidad, arbitrariedad o contradicción del raciocinio lógico, siendo así que en estos casos deberá prevalecer el criterio del tribunal de instancia por no darse esa abierta contradicción aunque la interpretación acogida en la sentencia no sea la única posible, o pudiera haber alguna duda razonable acerca de su acierto o sobre su absoluta exactitud ( SSTS, entre las más recientes, de 5 de mayo de 2010 [Rc 699/2005], 1 de octubre de 2010 [Rc. 633/2006] y 16 de marzo de 2011 [Rc. 200/2007]). La sentencia de esta Sala de fecha 29 de febrero de 2012 (Rc. 495/2008), recoge esta doctrina que establece que salvo supuestos excepcionales no se permite revisar la interpretación del contrato, ya que otra cosa supone convertir la casación en una tercera instancia, alejada de la finalidad que la norma asigna al Tribunal Supremo como órgano jurisdiccional superior en el orden civil consistente, como recoge el preámbulo del acuerdo de esta Sala sobre criterios de admisión de 30 de diciembre de 2011, en la unificación de la aplicación de la ley civil y mercantil. Como afirma la sentencia de 14 de octubre de 2014, Rc. 2774/2012 en materia de interpretación de los contratos el control en casación es sólo de legalidad ( STS 639/2010, de 18 de octubre; 101/2012, de 7 de marzo; 118/2012, de 13 de marzo; 129/2013, de 7 de marzo y 389/2013, de 12 de junio). Por tanto, la interpretación de los contratos corresponde al tribunal de instancia y queda fuera del ámbito del recurso toda interpretación que resulte respetuosa con los imperativos que disciplinan la labor del intérprete, aunque no sea la única posible ( STS 389/2013, de 12 de junio)".

Como sintetizaba la anterior sentencia 198/2012, de 26 de marzo, "el único objeto de discusión a través del recurso de casación sobre la interpretación contractual, no se refiere a lo oportuno o conveniente, sino la ilegalidad, arbitrariedad o contradicción del raciocinio lógico. Por ello salvo en estos casos, prevalecerá el criterio del tribunal de instancia aunque la interpretación contenida en la sentencia no sea la única posible, o pudiera haber alguna duda razonable acerca de su acierto o sobre su absoluta exactitud ( SSTS de 4 de abril de 2011, RC n.º 41/2007; 13 de junio de 2011, RC n.º 1008/2007; 4 de octubre de 2011, RC n.º 1551/2008 y 10 de octubre de 2011, RC n.º 1148/2008, entre las más recientes".

**3.- Reiteración de la doctrina sentada por esta sala en la sentencia 79/2017, de 9 de febrero .**

3.1. Aclarado el alcance del recurso de casación respecto de la interpretación de los contratos hecha en la instancia y su carácter de cognición limitada, procede adelantar ya la conclusión de esta sala en el sentido de que la sentencia impugnada en su labor hermenéutica del contrato litigioso no solo no incurre en ilegalidad, arbitrariedad o contradicción con el raciocinio lógico, sino que dicha interpretación se fundamenta precisamente en la doctrina sentada por esta sala en un supuesto sustancialmente idéntico al presente, en concreto en la sentencia 79/2017, de 9 de febrero, cuya doctrina procede ahora reiterar, deviniendo en jurisprudencia.

3.2. En aquel precedente, esta sala casó la sentencia recurrida que había desestimado la demanda de la superficiaria vinculada con el IVIMA por un contrato muy similar al de la presente litis. La Audiencia había basado su razón de decidir en que las rentas de los arrendamientos no devengaban IVA, cuestión distinta a que estando sujetos a dicho impuesto éste fluctuase al alza o a la baja en el transcurso de los años de vigencia del arrendamiento. Sostenía la sentencia recurrida que si fuese esto último lo acaecido es claro que el precio fijado contractualmente no podría variar, de manera que la futura modificación del IVA, ya sea subiendo el tipo, ya sea bajando, es un riesgo que debe soportar el adjudicatario del derecho de superficie (derecho al que también se anudaba con carácter de condición esencial la obligación de arrendar el inmueble), dado que se licitaron las obras con un determinado precio fijo, inamovible, con independencia de cuáles fueren los impuestos aplicables, de conformidad con las previsiones de la legislación administrativa aplicable (vid. art. 77 RDL 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas).

3.3. La resolución de la Audiencia impugnada en aquel precedente, en el contexto señalado, se basó en esencia en que, al no existir IVA, debía reconocerse al IVIMA la facultad de realizar la oferta de precio de acuerdo con las condiciones reales, "o lo que es lo mismo que se admita que el precio que se pactó con IVA incluido no es adecuado a las circunstancias del caso porque las partes han tomado en consideración una circunstancia (la aplicación del IVA) que no responde a la realidad. Si se obra así y se modifica el precio no se modifican las condiciones del contrato porque la renta que sigue percibiendo Fercaber [superficiario/arrendador] es la misma, ya que la que se computase como IVA no la cobra el arrendador para sí sino que la recauda para Hacienda". Razonamiento que esta Sala Primera no acogió, razón por la cual anuló la citada sentencia de apelación y estimó la demanda.

3.4. Como afirmamos en la citada sentencia 79/2017, de 9 de febrero, el negocio jurídico litigioso es un negocio complejo por el que, en síntesis, el IVIMA, dueño de una parcela, constituye un derecho de superficie de 20 años y, sujetándose a la Ley de contratos de las administraciones públicas, adjudica sobre ésta un contrato mixto en el que el adjudicatario del derecho de superficie se obliga a construir viviendas de protección pública de régimen especial (VPO) que el IVIMA le paga por medio de un contrato de arrendamiento con un plazo determinado y un precio fijo. Luego el IVIMA subarrenda esas viviendas a personas que cumplan con los requisitos para ser adjudicatarios de VPO. Recordemos que, según el contrato de constitución del derecho de superficie, el pacto que obliga a la cesión arrendaticia de las viviendas a favor de la entidad propietaria del terreno y concedente del derecho de superficie tiene el carácter de "condición esencial".

A pesar de que esta caracterización del negocio jurídico celebrado como negocio complejo no es combatida por la recurrente, que no construye su tesis impugnativa sobre la negación de esta premisa, sin embargo, no extrae de ese hecho las conclusiones oportunas en su análisis sobre la sujeción o no al IVA de la operación, y sus repercusiones sobre el pacto de las rentas arrendaticias. Un correcto planteamiento de esta cuestión se debe centrar en responder a si el negocio jurídico complejo se encuentra o no sujeto al IVA, al margen de si lo están o no los contratos de arrendamiento singular y aisladamente considerados.

3.5. La respuesta que esta sala dio a dicha cuestión en la citada sentencia de 9 de febrero de 2017 se basó, a su vez, en la que a la misma había proporcionado la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de abril de 2011 (rec. 1107/2006), de la que resulta que la concreta tipología de negocio jurídico complejo objeto de análisis en aquellos precedentes y coincidente con el de la litis, está sujeta a IVA, impuesto que el adjudicatario/superficiario/arrendador soporta y ha de repercutir, sin perjuicio de la existencia, para estas figuras negociales concretas, de una regla especial de devengo.

La citada resolución de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo contiene los siguientes pronunciamientos relevantes para el presente supuesto en que el propietario del suelo pasa a ser el arrendatario de la edificación desde el momento de la construcción hasta el momento de la reversión:

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

"(ii) Ante tal circunstancia, no puede dejarse de reconocer que la Dirección General de Tributos viene manteniendo que la cesión de edificación en arrendamiento por parte del superficiario al propietario del terreno tiene la calificación de entrega de bienes.

"(iii) En estos supuestos la Ley del Impuesto considera que se trata de entrega de bienes con una regla de devengo especial contenida en el artículo 75. Uno, 1ª, segundo párrafo.

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

Como dice la misma sentencia de la Sala Tercera de 13 de abril de 2011, resulta "inadmisible apreciar dos hechos imponible diferenciados, por un lado la constitución del derecho de superficie y, por otro, la existencia autónoma de un arrendamiento de las edificaciones, al encontrarnos en realidad ante un negocio complejo, en el que junto a la constitución de un derecho de superficie a cambio de un canon, figura no sólo la obligación de construir viviendas de protección oficial sino además de cederlas en arrendamiento al IVIMA en las condiciones pactadas".

3.6. Por tanto, estamos en presencia de un contrato complejo con una regla de devengo especial que anticipa el impuesto de toda la operación, en la que se incluye el arrendamiento, que es precisamente como se paga la construcción. En consecuencia, no se trata de un supuesto de inexistencia de IVA, sino de un negocio jurídico sujeto a tal impuesto, cuyos avatares constituyen un riesgo que deben soportar las partes, pero sin influencia en el precio pactado, según consta en los pliegos de cláusulas administrativas, en las resoluciones de adjudicación y en la escritura pública de constitución del derecho de superficie.

4.- La aplicación de esta doctrina jurisprudencial, sentada en la mentada sentencia 79/2017, de 9 de febrero, y que ahora reiteramos, debe conducir a la desestimación del recurso, y a la consiguiente confirmación de la sentencia impugnada que estimó la demanda, al no resultar ilegal, arbitraria ni irracional la interpretación del negocio jurídico litigioso realizado por esa sentencia que, antes al contrario, está alineada con la doctrina de esta sala, en los términos expuestos.

5.- Esta conclusión no puede quedar desvirtuada por el hecho de que, con posterioridad a la resolución de la adjudicación del contrato, que preveía como precio la suma de las rentas por importe de 417.553,96 euros anuales, IVA incluido (y actualizables conforme al IPC), se produjeran cambios en la normativa tributaria o en la doctrina de la Dirección General de Tributos, sobre la fiscalidad de estos concretos negocios jurídicos de constitución de derecho de superficie con obligación de cesión arrendaticia al constituyente, pues el pacto de rentas "IVA incluido" contenido en el contrato (en concordancia con el pliego de condiciones, la resolución de adjudicación y la propia normativa de contratación pública aplicable) pretendía garantizar al organismo público licitante un precio cierto y cerrado, asignando al adjudicatario el aleas del riesgo o beneficio derivado de una eventual modificación del tipo, mayor o menor, o base imponible del IVA, modificación que no podía ya repercutir en la renta pactada, ni para su elevación - si subía el IVA -, ni para su reducción si bajaba o se suprimía. En suma, del mismo modo que la obligación tributaria no puede quedar alterada por actos o convenios de los particulares, que no producen efectos ante la Administración ( art. 17.5 LGT), la alteración de dicha obligación tributaria, por modificación legal o de la doctrina oficial de la DGT, en un supuesto como el presente, tampoco genera per se, al margen de toda previsión contractual, una novación de la relación jurídico-privada nacida del negocio jurídico generador del hecho imponible. Y ello al margen de que, en este caso, además, como advierte la Audiencia, las resoluciones de la DGT citadas por el IVIMA son posteriores a la fecha del contrato de arrendamiento, y no solo a la de la resolución de la adjudicación del derecho de superficie.

Tampoco puede alterar el sentido desestimatorio del recurso la alegación de la recurrente sobre la existencia de una situación de doble imposición. Esta alegación, ya contenida en el recurso de apelación, fue desestimada por la Audiencia al señalar que no consta que se hubiese hecho el pago del IVA por parte del IVIMA con ocasión de la puesta a su disposición de las viviendas en calidad de arrendataria, y advertir de su carácter de alegación extemporánea, al tratarse de una cuestión nueva introducida en grado de apelación ( art. 456 LEC), que con no menor motivo debe ser rechazada en sede casacional (como ya afirmamos en la sentencia 79/2017, en que también se producía esta circunstancia).

Finalmente, en nada empece al sentido desestimatorio de esta sentencia la alegación sobre la "aceptación tácita" de la modificación unilateral de la renta pactada realizada por la recurrente al redactar el contrato de arrendamiento, alegato también esgrimido en grado de apelación con igual resultado desestimatorio, pues, como razonó la sentencia de la Audiencia, "no consta que [el constructor superficiario] hubiere renunciado en momento alguno a exigir el derecho que precisamente le otorgaba, y que también le fue reconocido por la demandada, en la ya citada escritura de constitución del derecho de superficie y en el pliego de condiciones que regulaba su adjudicación". El hecho de que la reclamación judicial, y la previa extrajudicial, tuvieran lugar tras el dictado de alguna/s sentencia/s de instancia favorables a otras empresas del sector en casos similares al presente en nada deslegitima la acción aquí ejercitada, pues precisamente la existencia de esos fallos judiciales aleja la hipótesis de un eventual retraso desleal en el ejercicio de la acción.

6.- Por todo ello se desestima el recurso de casación y, en consecuencia, se confirma la sentencia de apelación.

#### **Cuarto. Costas y depósito.**

1.- De acuerdo con lo previsto en el artículo 398.1 en relación con el 394.1, ambos de la Ley de Enjuiciamiento Civil, las costas del recurso de casación deben ser impuestas a la recurrente.

2.- Procede acordar también la pérdida del depósito constituido de conformidad con la disposición adicional 15ª, apartado 9, de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

**FALLO**

Por todo lo expuesto,

**EN NOMBRE DEL REY**

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

1.º- Desestimar el recurso de casación interpuesto por Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid contra la sentencia n.º 475/2018, de 27 de diciembre, dictada por la Sección Vigésima de la Audiencia Provincial de Madrid, en el recurso de apelación núm. 601/2018.

2.º- Condenar al recurrente al pago de las costas del recurso de casación que desestimamos, así como la pérdida del depósito constituido.

Líbrese a la mencionada Audiencia la certificación correspondiente con devolución de los autos y rollo de apelación remitidos.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.