

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de noviembre de 2024

Sala 2.^a

R.G. 2754/2022

SUMARIO:

IVA. Deducciones por bienes de inversión. Regularización. Lease back. La operación realizada entre una entidad recurrente y un banco, consistente en una venta con arrendamiento posterior (lease-back), no constituye una entrega de bienes a efectos del IVA, sino una operación financiera de concesión de préstamo. Esto implica que no procedía la repercusión del IVA. En consecuencia, al no haber transmisión de bienes a efectos del IVA, las cuotas de IVA inicialmente deducidas por la entidad recurrente no pueden regularizarse mediante el procedimiento de regularización de bienes de inversión establecido en la Ley del IVA.

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 01/03/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 01/03/2022 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 27 de enero de 2022, desestimatoria de la reclamación núm. 28-13939-2020 contra el acuerdo de resolución con liquidación provisional dictado por la Unidad Regional de Verificación y Control de la Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido del 1T de 2016, con clave de liquidación A28...3, de la que deriva una deuda tributaria por importe de 157.466,73 euros, siendo esta la cuantía de la reclamación.

SEGUNDO.- Con fecha 21 de noviembre de 2019, mediante la notificación de un requerimiento para aportar cierta documentación por la entidad **XZ**, SL, se inicia procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del periodo 1T del ejercicio 2016, cuyo alcance se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Expedidas han sido transcritos correctamente en su autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros.

- Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Recibidas han sido transcritos correctamente en su autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros.

- Comprobación de la eventual necesidad de proceder a la regularización por entrega de bienes de inversión.

A tal efecto, se requiere la aportación de la siguiente documentación:

"- Libro Registro de Facturas Expedidas.

(...)

- Libro Registro de Facturas Recibidas.

(...)

Síguenos en...

- Justificación documental de la transmisión, con fecha .../.../2016, de los inmuebles situados en la calle ... nº ... de MUNICIPIO_1 (Referencia Catastral REFERENCIA_1 y REFERENCIA_2) aportando la escritura de venta, factura que documente la operación, etc., a los efectos de verificar la exención del IVA en dicha operación.

Respecto de dichos inmuebles transmitidos con fecha .../.../2016 deberá indicar si fueron objeto de arrendamiento o de utilización por la entidad en algún momento desde su adquisición, y deberá acreditar estos extremos, aportando todas las pruebas o documentos que indiquen tal situación.

- Libro registro de facturas recibidas o de bienes de inversión correspondiente al 3T/2014, en el que, de acuerdo con la información obrante en esta oficina, se produjo la adquisición por parte del sujeto pasivo de dichos inmueble de la calle ... de MUNICIPIO_1.

También aportara la escritura de compraventa de dicho inmueble y la factura relativa a dicha adquisición."

La entidad, con fecha 26 de noviembre de 2019, atiende el requerimiento aportando los siguientes documentos:

- Libro registro de facturas emitidas del primer trimestre del ejercicio 2016.
- Libro registro de facturas recibidas del primer trimestre del ejercicio 2016.
- Libro registro de facturas recibidas del tercer trimestre de 2014.
- Escritura de transmisión del inmueble de la calle (...), de ... de dos mil dieciséis.
- Relación de facturas emitidas a los arrendatarios del citado inmueble que demuestran el fin al que el inmueble fue destinado
- Factura de cancelación del contrato de leasing sobre el mencionado inmueble y que es origen del ejercicio de la opción de compra.
- Escritura de adquisición por opción de compra del inmueble de (...), de fecha ... de dos mil catorce.

TERCERO.- Con fecha 12 de diciembre de 2019, se notifica propuesta de liquidación provisional en relación con el IVA del periodo 1T del ejercicio 2016, por la que se regulariza la situación tributaria de la entidad sobre la base de los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

"- Según escritura de fecha ...de ...de 2003 de arrendamiento financiero de bienes inmuebles por BANCO_1 a favor de JK SL, hoy XZ SL, el precio del arrendamiento financiero de las tres fincas que se detallan a continuación, con independencia de la opción de compra, es de 6.140.715,10 euros más 982.513,70 euros de IVA:Las fincas objeto de arrendamiento financiero son las siguientes:

-Finca Número (...), en planta baja, de la casa en MUNICIPIO_1, calle ..., número Finca Registral nº FINCA_1.

-Finca Urbana (...), situada en la primera planta alta, de la casa en MUNICIPIO_1, calle ... número Finca Registral nº FINCA_2.

-Local desarrollado en dos plantas, la de semisótano y la de sótano, de la casa de MUNICIPIO_1, calle ..., número Finca Registral nº FINCA_3.

En dicha escritura de .../.../2003 consta que a efectos de amortización y de valor residual se considera que la Finca Registral nº FINCA_1 representa un 25 % del importe total del arrendamiento financiero inmobiliario

Síguenos en...



documentado en esa escritura, la Finca Registral nº FINCA_2 representa un 36 % y la Finca Registral nº FINCA_3 representa un 39 %.

- Según escritura de fecha ...de ...de 2014 de 'compraventa de inmuebles por ejercicio anticipado de la opción de compra establecido en un contrato de arrendamiento financiero (leasing) inmobiliario', BANCO_1 vende a XZ SL las fincas que se han detallado anteriormente por el precio global de 1.328.446,33 euros, más 278.973,73 euros de IVA (21 %).

Dicho IVA consta anotado en el Libro Registro de Facturas Recibidas del 3T/2014 que el contribuyente ha aportado con fecha 26/11/2019, y ese IVA ha sido deducido en la autoliquidación de IVA 3T/2014 que presentó el obligado tributario, consignándolo como IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión, y por importe de 278.973,73 euros (Base Imponible de 1.328.446,32 euros).

- Según escritura de compraventa de fecha ...de ...de 2016, la entidad XZ SL vende a Dª Bts (NIF ...) las fincas Registrales siguientes:

-Nº FINCA_1 Finca Número (...), en planta baja, de la casa en MUNICIPIO_1, calle ..., número ..., por un importe de 1.100.000 euros.

-Nº FINCA_2 Finca Urbana (...), situada en la primera planta alta, de la casa en MUNICIPIO_1, calle ... número ... por un importe de 1.550.000 euros.

Dichas fincas se han vendido exentas de IVA y sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

- Dichas fincas se han utilizado por la sociedad transmitente desde su adquisición (el .../.../2014) hasta su venta (el .../.../2016), ya que han sido arrendadas. Teniendo en cuenta que en este caso en que los inmuebles transmitidos son bienes de inversión que entraron en funcionamiento en el mismo año de su adquisición, el período de regularización de las cuotas deducidas en la adquisición de estos bienes inmuebles abarca el período de los 9 años siguientes al de adquisición de los inmuebles, por lo que en el momento en que éstos se transmiten quedan pendientes de regularizar 8 años (el 2016, que es el año en que se realizó la entrega, y los restantes años hasta la expiración del periodo: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023)."

Se procede así a la regularización de cuotas deducibles por adquisición de bienes de inversión conforme a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley del IVA.

En el trámite de alegaciones abierto con la notificación de la propuesta de liquidación, la entidad presenta un escrito en el que pone de manifiesto lo siguiente:

- La entidad, mediante escrituras públicas otorgadas en los años 1996 y 1998, adquirió los inmuebles sitos en la calle ..., número ..., con número de finca registral FINCA_2 y FINCA_1, respectivamente.

- Con fecha ...de ...de 2003, mediante escritura pública se llevó a cabo la transmisión de los citados inmuebles al BANCO_1, articulada como operación de cesión de titularidad al citado banco y simultánea constitución de un contrato de arrendamiento financiero del banco con la entidad transmitente (contrato de "lease-back").

- El contrato de "lease-back" se finaliza el ...de ...de 2014 con el ejercicio anticipado de la opción de compra por parte de la entidad.

- A la vista de lo anterior, la propuesta de liquidación es contraria a la doctrina fijada para las operaciones de lease-back del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su sentencia de 27 de marzo de 2019, asunto C-201/18. En nuestro caso, la regularización de bienes de inversión ya había concluido en el año 2006 y 2007, porque el ejercicio de la opción de compra no puede considerarse a los

Síguenos en...

efectos de la Ley del IVA una "entrega de bienes" sobre la que iniciar un nuevo cómputo del periodo de regularización.

- La propuesta de liquidación es contraria a la doctrina fijada para las operaciones de lease-back por nuestro Tribunal Supremo, que considera que el lease-back es una operación de financiación de las empresas y que la transmisión operada a la entidad financiera es a título de garantía (fiducia) y no en concepto real (Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 8 de noviembre de 2012, y sentencias del Alto Tribunal, Sala de lo Civil, de fechas 16 de mayo de 2000 y de 17 de julio de 2001).

CUARTO.- La propuesta de regularización referida en el antecedente anterior es confirmada por la Administración mediante acuerdo de liquidación provisional dictado el 24 de junio de 2020 en el que se desestiman las alegaciones formuladas por la entidad.

Dicho acuerdo es notificado a la entidad el 1 de julio de 2020.

QUINTO.- Disconforme con la referida liquidación, con fecha 20 de julio de 2020, la recurrente interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Vulneración de la jurisprudencia del TJUE y del Tribunal Supremo sobre la operaciones de "lease-back".

- Falta de motivación de la liquidación practicada a la vista de las alegaciones formuladas.

El TEAR dicta resolución desestimatoria el 27 de enero de 2022 al considerar que *"no nos encontramos ante una operación de "lease-back", ya que el negocio jurídico de "lease-back" tiene, en todo caso, la naturaleza de préstamo y no de entrega de bienes; y en nuestro caso, se produjeron sendas compraventas de los inmuebles el (...) de 2003 y el (...) de 2014."*

Y concluye, en el fundamento de derecho sexto:

"SEXTO.- Sentado lo anterior, no resulta de recibo lo alegado por la interesada ya que el IVA deducido que es objeto de la regularización prevista en el artículo 110 de la Ley 37/1992 es el soportado con ocasión de la compra realizada por el obligado tributario el día ... de 2014, y no el .. de 1996 y el ... de 1998, como parece interpretar. Y es por ello, por lo que ha de confirmar la regularización practicada, dado que se ha producido la entrega, sujeta y exenta del impuesto, durante el período de regularización."

SEXTO.- Frente a la resolución del TEAR, la entidad interpone el presente recurso de alzada reiterando, por lo general, las alegaciones formuladas en primera instancia.

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 la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación provisional referido en los antecedentes.

Síguenos en...



TERCERO.- En primer lugar, la recurrente alega falta de motivación de la resolución del TEAR impugnada y del acuerdo de liquidación provisional del que trae causa la misma.

En este sentido, el artículo 103.3 de la LGT dispone que:

"3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho".

La exigencia de motivación también estaba prevista en el artículo 54 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y de Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre, que establecía:

"1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos".

En los mismos términos se pronuncia el artículo 35.1.a) de la vigente Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Como tiene señalado el Tribunal Constitucional y reiterado el Tribunal Supremo, la motivación debe realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos que permita a los órganos revisores conocer los motivos que justifican los pronunciamientos que constituyen la decisión. Lo importante de la motivación es que permita el conocimiento de todos los elementos fundamentales del razonamiento que han llevado a la emanación del acto.

La cuestión por tanto se reduce a determinar si el acuerdo de liquidación cuenta con el contenido mínimo necesario para que puedan considerarse nacidos a la vida del Derecho y válidos. En otro caso nos hallaríamos ante actos viciados al no haber sido formulados con respeto a los requisitos que la Ley arbitra para la actuación administrativa.

Por otra parte, la importancia de la motivación de los actos reside en el elemental derecho de defensa que asiste al administrado objeto del actuar de la Administración, ya que se provoca una evidente merma en la efectividad de tal derecho cuando en aquéllos no se dan a conocer al interesado las razones o motivos que justifiquen su producción. El Tribunal Supremo, en sentencia de 15 de enero de 2009 (recurso nº 329/2005), recoge la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia del Tribunal Supremo conforme a la cual la motivación de los actos administrativos *"cumple una doble finalidad, de un lado, da a conocer al destinatario de los mismos las razones, concretas y precisas aunque no exhaustivas, de la decisión administrativa adoptada, para que con tal conocimiento, la parte pueda impugnarla ante los órganos jurisdiccionales, y estos, a su vez --esta es la segunda finalidad--, puedan cumplir la función que constitucionalmente tienen encomendada de control de la actividad administrativa y del sometimiento de ésta a los fines que la justifican, ex artículo 106.1 CE"*.

Por tanto, para que la motivación del acuerdo de liquidación sea adecuada es necesario que responda a todas las pretensiones del reclamante y explique los hechos y las normas jurídicas aplicables a tales hechos, de modo que el reclamante pueda conocer las razones que le han llevado a tomar su decisión.

A la vista del contenido del acuerdo de liquidación, se aprecia que en el mismo se han incluido los hechos, la legislación aplicable y la valoración que efectúa la Administración. Asimismo, se da respuesta a las alegaciones formuladas por la entidad en los siguientes términos:

"En cuanto a la PRIMERA alegación relativa a que la propuesta de liquidación es contraria a la doctrina fijada para operaciones de lease-back del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 27 de marzo de 2019. C201/18 señalar que:

Síguenos en...



Analizada la Sentencia dictada en el asunto C201/18, se pone de manifiesto que el asunto tratado en la misma no es de naturaleza idéntica al caso que nos ocupa por los siguientes motivos:

En el asunto objeto de la citada sentencia se trata de una operación a la que le es aplicación la normativa belga de IVA.

En el presente caso se trata de un asunto al que le es aplicación la normativa española de IVA.

El asunto que trata la Sentencia dictada en el asunto C201/18, es si procede regularizar el IVA que grava un inmueble, y que inicialmente se ha deducido correctamente, cuando dicho bien ha sido objeto de una operación de sale and lease.

En el presente caso se trata de la regularización de las cuotas de IVA deducibles de un bien de inversión cuando se produce la transmisión del mismo sin la existencia de esa operación de sale and lease. Con fecha .../.../2016, cuando se produce la transmisión de las FINCAS nº FINCA_1 y nº FINCA_2, no ha habido tal operación de sale and lease.

El artículo 107. Tres de la Ley de IVA que regula la regularización de las cuotas deducibles de bienes de inversión por su adquisición, establece que dicha regularización debe realizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

El contribuyente, cuando ejercita la opción de compra con fecha .../.../2014, se deduce cuotas deducibles de IVA y lo que se está regularizando en el ejercicio 2016 son dichas cuotas que se ha deducido en el 2014, porque no han transcurrido los nueve años establecidos por la normativa. Por tanto, este órgano considera que la citada Sentencia no es de aplicación al presente caso.

En cuanto a la SEGUNDA alegación relativa a que la propuesta de liquidación también es contraria a la doctrina fijada para las operaciones de lease-Back de nuestro Tribunal Supremo, que considera que el lease-back es una operación de financiación de las empresas y que la transmisión operada a la entidad financiera es a título de garantía (fiducia) y no en concepto real, refiriéndose a la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo) de 8 de noviembre de 2012. Señalar que dicha sentencia está analizando la deducibilidad de cuotas de amortización de un bien que es objeto de una operación de lease-back con la normativa del Impuesto de Sociedades, por lo que sus conclusiones no se pueden extrapolar a un supuesto al que le es aplicable la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Por tanto, el órgano gestor no incurre en la falta de motivación alegada, sin perjuicio de que la entidad no esté de acuerdo con las conclusiones alcanzadas por aquel o que las mismas no sean las correctas.

CUARTO.- Para la resolución de la cuestión controvertida debe analizarse si los argumentos del TEAR que sostienen el criterio del órgano gestor y, por ende, este último, son conformes a Derecho.

A efectos de dar una respuesta a la cuestión planteada, y tras analizar la documentación que obra en el expediente, se debe partir de los siguientes hechos y circunstancias:

- Con fecha ...de ...de 2003 se otorga escritura pública de compraventa en virtud de la cual la entidad JK (hoy XZ SL) transmite a BANCO_1 tres fincas a cambio del pago de un precio de 5.000.000 euros, IVA excluido.

Las fincas objeto de transmisión son las siguientes:

1ª Finca Número (...), en planta baja, calle ... (MUNICIPIO_1), número Finca Registral nº FINCA_1.

2ª Finca Urbana (...), situada en la primera planta alta, calle ... (MUNICIPIO_1), número Finca Registral nº FINCA_2.

Síguenos en...



3ª Local desarrollado en dos plantas, la de semisótano y la de sótano, calle ... (MUNICIPIO_1), número Finca Registral nº FINCA_3.

- Simultáneamente, en la misma fecha se celebra un contrato de arrendamiento financiero que tiene por objeto los mismos inmuebles anteriormente referidos y en el que figura como arrendador la entidad BANCO_1 y como arrendatario la entidad a **JK**. En el exponendo II de la citada escritura se señala que "Los citados inmuebles han sido adquiridos por BANCO_1, con el exclusivo fin de cederlos en arrendamiento financiero a JK, S.L., quien lo ha escogido según sus propios criterios de adecuación a los fines a que se destina."

En las estipulaciones por las que se rige el contrato de arrendamiento financiero se establece lo siguiente:

"PRIMERA.- ADQUISICIÓN Y UTILIZACIÓN DEL INMUEBLE.

El BANCO ha adquirido el inmueble que se ha descrito en el exponendo nº I de la presente parte expositiva para su cesión en régimen de arrendamiento financiero. El inmueble será utilizado por el CLIENTE por un periodo irrevocable de 180 meses a contar desde el día de hoy, es decir, dicho periodo concluirá el (...) del año 2018, fecha en la que podrá ejercitar, en su caso, la opción de compra.

(...)

El cliente no podrá ceder los derechos que en virtud de este contrato ostente sobre el inmueble arrendado onerosa ni gratuitamente sin el consentimiento escrito del BANCO.

(...)

TERCERA.- DERECHO DE OPCIÓN DE COMPRA.

A la terminación del presente contrato el CLIENTE, si ha cumplido todas sus obligaciones contractuales y en especial si está al corriente en el pago de todas las cuotas, podrá optar por la compra del inmueble cedido en arrendamiento financiero, siendo el precio de compra el del importe del valor residual de dicho inmueble que se fija en 27.493,40 euros (...).

CUARTA.- CONSERVACIÓN,

1. El CLIENTE se obliga a cuidar debidamente el inmueble arrendado, manteniéndolo en las mismas condiciones en que lo recibe y corriendo con todos los gastos por reparación o conservación, incluso con los necesarios para el cumplimiento de las obligaciones administrativas.

(...)

El BANCO subroga al CLIENTE en cuantas acciones le corresponden frente al constructor o anterior propietario por los defectos o vicios del inmueble, quedando exonerada, por tanto, de toda obligación de saneamiento frente al CLIENTE.

QUINTA.- GASTOS E IMPUESTOS.

Serán de cuenta del CLIENTE todos los gastos, impuestos, contribuciones, arbitrios y tasas derivados del presente contrato, actualmente vigentes o que en lo sucesivo se establezcan, así como los gastos de comunidad y cualesquiera otros que graven la posesión del inmueble y la actividad a desarrollar en el mismo por el CLIENTE.

También serán de la exclusiva cuenta y cargo de éste los gastos e impuestos derivados del ejercicio de la opción de compra del inmueble y consiguiente compraventa con inclusión del Arbitrio Municipal de

Síguenos en...

Plusvalía, así como los originados por la escritura de compraventa que se reseña en el expositivo primero como TITULO y que hayan sido soportados por el BANCO como comprador, con inclusión del Arbitrio Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, si éste no hubiera sido soportado por el vendedor, y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, si la autoridad competente lo considera aplicable.(...)

OCTAVA.- SEGURO.

Durante la vigencia de este contrato, el cliente se obliga a tener asegurado el inmueble arrendado, en compañía de reconocida solvencia, en cobertura de los riesgos por daños, incluido incendio, pérdida parcial o total del inmueble por cualquier causa, incluido caso fortuito, por un valor no inferior al de tasación señalado en la cláusula segunda de este documento.

(...)

La cobertura mediante seguro de los riesgos señalados en los puntos anteriores, deberá ser mantenida por el CLIENTE durante toda la vigencia del contrato, siendo a su cargo el importe de las primas del seguro.

(...).

En caso de siniestro parcial, y si la indemnización fuera insuficiente para pagar la reparación o reconstrucción, el CLIENTE correrá con la diferencia, obligándose también a pagar el importe de las franquicias o exclusiones de riesgos, no estando excusado en ningún caso del pago de las cantidades que tengan su vencimiento durante el tiempo de la reparación.

Si el siniestro fuera total y se destruyera totalmente el inmueble objeto de este contrato, el CLIENTE complementará a sus expensas el premio del seguro, hasta cubrir la totalidad de las rentas pendientes más el precio de la opción de compra.

(...). "

- Mediante escritura de fecha ... de 2014 de 'compraventa de inmuebles por ejercicio anticipado de la opción de compra establecido en un contrato de arrendamiento financiero (leasing) inmobiliario', BANCO_1 vende a XZ SL las fincas que se han detallado anteriormente por el precio global de 1.328.446,33 euros, más 278.973,73 euros de IVA (21 %).

- Mediante escritura pública de ... de 2016, XZ SL vende a DOÑA Bts, mediante operación de compraventa exenta de IVA, las siguientes fincas:

1ª Finca Número (...), en planta baja, calle ... (MUNICIPIO_1), número Finca Registral nº FINCA_1.

2ª Finca Urbana (...), situada en la primera planta alta, calle ... (MUNICIPIO_1), número Finca Registral nº FINCA_2.

A partir de lo anterior, el órgano gestor y el TEAR concluyen que el IVA soportado por la entidad recurrente en la adquisición de los inmuebles al BANCO_1 por el ejercicio anticipado de la opción de compra y que fue objeto de deducción por aquella debería ser objeto de regularización en virtud de lo establecido en el artículo 110 de la Ley del IVA como consecuencia de la transmisión efectuada por XZ sujeta y exenta, toda vez que tales inmuebles tienen la consideración de bienes de inversión y dicha entrega tuvo lugar dentro del periodo de regularización.

Por su parte, la entidad entiende que no tuvo lugar ninguna transmisión por la que se debiera soportar un IVA que fuera necesario regularizar, ya que la correcta calificación de la operación realizada (lease back) debiera ser la de operación de financiación, particularmente, un préstamo. Defiende así que el periodo de regularización del IVA soportado ya había concluido, computado desde la fecha de adquisición originaria de los inmuebles (1996/1998).

Síguenos en...



En este sentido, analizadas por este TEAC las circunstancias de los contratos puestas de manifiesto en el procedimiento de comprobación limitada, cabe concluir que la finalidad perseguida con la celebración de los contratos controvertidos que dieron lugar a las cuotas de IVA soportado deducidas de cuya regularización se trata, es la concesión de un préstamo a la entidad **XZ** por parte del BANCO_1.

En efecto, la transmisión de los inmuebles por parte de la entidad recurrente al BANCO_1 se realiza condicionada a su posterior arrendamiento financiero y, por tanto, no es intención de aquella dejar de disponer de tales inmuebles, los cuales continúan en todo momento en poder de la entidad, sino disponer de liquidez proporcionada por la entidad financiera tomando como garantía los mismos. Por su parte, la entidad financiera no busca adquirir los inmuebles para su libre disposición posterior sino que los adquiere con el único fin de arrendarlos, por lo que la misma se ve comprometida por el otorgamiento del contrato de arrendamiento financiero que incluye una opción de compra a favor de la arrendataria, de suerte que, de llegar a ejercerse, debe transmitir nuevamente los inmuebles a esta última.

Lo anterior se ve corroborado por el hecho de que la entidad recurrente ejercita la opción de compra contenida en el contrato de arrendamiento financiero de forma anticipada; puede entenderse, cuando ve solucionados sus problemas financieros.

Asimismo, debe llamarse la atención al hecho de que la entidad arrendadora asume todos los gastos de conservación del inmueble arrendado, incluida la obligación de contratar un seguro, obligaciones que suelen recaer sobre el propietario del inmueble al haberse producido una transferencia de riesgos (riesgo de deterioro o de pérdida de la cosa).

Por tanto, el objetivo de las partes al concluir sendos contratos de venta y posterior arrendamiento financiero no es otro que la entidad vendedora y posterior arrendataria obtenga una importante financiación por parte de la entidad financiera adquirente-arrendadora cuya devolución queda garantizada con una transmisión formal de la propiedad de determinados elementos que son propiedad de la entidad que recibe la financiación.

La función de garantía de la transmisión de la propiedad se constata por el hecho que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula vinculante de transferencia de la propiedad (opción de compra) y el cumplimiento de todas sus obligaciones por el arrendatario.

QUINTO.- Para llegar a esta conclusión se ha tenido en cuenta, igualmente, la jurisprudencia existente sobre la materia. Así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de fecha 27 de marzo de 2019, asunto C-201/18, Mydibel SA, se pronuncia acerca de la existencia de entrega de bienes a la luz de la calificación de la existencia o no de una operación única, en un supuesto en el que la entidad Mydibel, a fin de aumentar su liquidez, celebró con dos entidades financieras sendas operaciones de sale and lease back (venta con arrendamiento posterior), referentes a inmuebles de su propiedad. A tal efecto, Mydibel suscribió con las citadas entidades financieras dos contratos formalizados mediante escritura pública: un contrato de constitución de un derecho de enfiteusis sobre esos inmuebles en favor de dichas entidades, por un período de 99 años, a cambio del pago inmediato de un canon, además de un canon anual, y un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario sobre los referidos inmuebles mediante el cual las entidades financieras concedieron a Mydibel el uso de los mismos por un período irrevocable de 15 años a cambio del pago de una renta trimestral, y el derecho de opción de compra por un precio al vencimiento del plazo pactado para el arrendamiento.

Señala el TJUE en la referida sentencia (el subrayado es nuestro):

"34 El Tribunal de Justicia ha precisado que el concepto de «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si esta fuera la propietaria de dicho bien (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 44 y jurisprudencia citada).

Síguenos en...



35 Aun cuando corresponde al juez nacional determinar en cada caso concreto, de acuerdo con los hechos de autos, si una operación determinada supone la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, apartado 63), el Tribunal de Justicia puede, no obstante, proporcionarle cualquier indicación útil a este respecto.

36 Debe observarse que las operaciones de sale and lease back (venta con arrendamiento posterior) de que se trata en el litigio principal se caracterizan por la concesión combinada y simultánea, por una parte, de un derecho de enfiteusis por parte del sujeto pasivo a las dos entidades financieras interesadas en el litigio principal y, por otra parte, de un arrendamiento financiero inmobiliario por parte de estas dos entidades al sujeto pasivo.

37 Por lo tanto, hay que determinar si procede, atendiendo al contexto del litigio principal, considerar la concesión del derecho de enfiteusis y del arrendamiento financiero inmobiliario conjuntamente o por separado.

38 El Tribunal de Justicia tiene declarado que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 53 y jurisprudencia citada).

39 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si los elementos que se someten a su consideración caracterizan la existencia de una operación única, con independencia de la articulación contractual de esta (sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 54).

40 En el caso de autos, se desprende de la resolución de remisión que las operaciones de sale and lease back (venta con arrendamiento posterior) de que se trata en el litigio principal constituyen operaciones meramente financieras cuyo objeto es aumentar la liquidez de Mydibel y que los inmuebles en cuestión en ese litigio quedaron en posesión de esta sociedad, que los utilizó de forma ininterrumpida y duradera para las necesidades de sus operaciones gravadas. Estos hechos dan a entender, sin perjuicio de que lo compruebe el tribunal remitente, que cada una de estas operaciones integra una única operación, toda vez que la constitución del derecho de enfiteusis sobre los inmuebles en cuestión en el litigio principal no puede desvincularse del arrendamiento financiero sobre los mismos bienes.

41 Por consiguiente, y a reserva de las comprobaciones que efectúe el tribunal remitente, cada operación de sale and lease back (venta con arrendamiento posterior) de que se trata en el litigio principal constituye una operación única. En estas circunstancias, dichas operaciones no pueden calificarse como «entregas de bienes», ya que los derechos transferidos a las entidades financieras en cuestión en el litigio principal a raíz de dichas operaciones, esto es, los derechos civiles de enfiteusis aminorados por los derechos derivados del arrendamiento financiero del que es titular Mydibel, no las facultan para disponer de los inmuebles de que se trata en el litigio principal con la misma amplitud que si fueran sus propietarias."

Este mismo criterio es aplicable al caso del que conocemos por cuanto que se ha demostrado que la finalidad perseguida con la operación realizada entre el BANCO_1 y la entidad XZ SL es la concesión de financiación por parte de aquel a esta última.

No cabe entender que exista entrega de bienes en el sentido ya apuntado por el TJUE en la medida en que no hay traslación de riesgos y beneficios a la entidad financiera, toda vez que la entidad recurrente continúa disponiendo materialmente de los inmuebles sin solución de continuidad y asume toda responsabilidad derivada del mantenimiento y pérdida de los mismos, debiendo en tal caso continuar en el pago de la renta pactada para el arrendamiento en lugar de reducir o cesar en el pago de la renta arrendaticia, cláusula esta última propia de un contrato de arrendamiento.

El hecho de que en la precitada sentencia se tratara de la constitución de un derecho de enfiteusis y no de una compraventa, no modifica la anterior conclusión, ya que, por una parte, el propio TJUE insiste

Síguenos en...



en que el concepto de entrega de bienes a efectos del IVA trasciende de las formas de transmisión de la propiedad según el Derecho de los Estados miembros y, por otra, el fondo de la controversia planteada al Tribunal gira en torno a un contrato de lease-back (venta con arrendamiento posterior), asimilandose así la constitución de un censo enfiteúutico de las características concurrentes en dicho caso a una operación de venta.

SEXTO.- En este orden de cosas, el Tribunal Supremo, en sentencia de 8 de noviembre de 2012 (Nº de Recurso 4060/2010), con remisión a la sentencia dictada en la misma fecha y por la misma Sala en el recurso de casación 4180/2010, si bien referida a una cuestión relativa al Impuesto sobre Sociedades, establece la siguiente doctrina extrapolable a nuestro caso:

"Para pronunciarnos sobre el motivo debemos de partir, como con pleno acierto hace la sentencia impugnada, de la diferente caracterización que la Sala Primera del Tribunal Supremo ha reconocido a las figuras del leasing y del lease back. Así, reproduciendo en este punto lo que se nos dice en la instancia,

<<"Como ha señalado el Tribunal Supremo (Sala Primera): "El propio contrato de arrendamiento financiero(leasing), en términos normales se integra con tres personas: una, el que suministra el bien (proveedor), otra, la financiera arrendadora, que haciéndose cargo del mismo, dispone en favor de tercero (arrendatario), a quien se financia (tercer interviniente), (SS.TS. 30-4-1991 , 7- 2- 1995 , 26-2-1996 y 22-6-2001)". "En el orden jurídico -añade el mismo Tribunal Supremo- no se configura la confluencia de dichos intervinientes como un solo negocio jurídico, sino que se dan dos contratos, netamente diferenciados, aunque conexonados y coligados en correlación, y así existe una relación de compraventa por el que la sociedad de leasing adquiere del proveedor o fabricante los bienes previamente seleccionados por el usuario y el propio arriendo financiero con opción de compra por el valor residual fijado en el contrato, y mediante el cual la entidad financiera cede por un período determinado de tiempo la posesión y disfrute de dichos bienes al usuario arrendatario mediante contraprestación dineraria fraccionada (sentencias de 22-5-1992 , 26-2- 1996 y 22-6-2001). Las situaciones jurídicas referidas no contradicen, pues más bien se acomodan al artículo 19 del Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de enero , en cuanto define de modo genérico las operaciones de arrendamiento financiero, así como a la Disposición Adicional 7ª de la Ley 26/1988, de 29 de julio (parcialmente modificada por Ley de 14 de abril de 1994, que adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria), y contiene la regulación sustantiva del contrato de leasing"".

"Una de las clases de "leasing" es el conocido como "lease back", que se caracteriza, como señala el Tribunal Supremo porque en el mismo "desaparece la figura del tercero proveedor del bien y si bien se trata de un contrato lícito y válido, al amparo del art. 1255 del Código Civil , para registrarlo como tal se exige que haya mediado efectiva compra de la financiera a la arrendataria con la consiguiente tradición, aún en la forma simbólica de «solo consensu» (art. 1463 del Código Civil), pero, en todo caso, es necesario, y determinante dejar de poseer en concepto de dueño o como dueño" (SSTS de 1-3-1988 , 1-2 , 17-3 y 20-11-1999). En el presente supuesto, el que vende a la compañía de leasing (en este caso la entidad recurrente), es la misma persona que posteriormente pasa a ser arrendatario del bien, sin que ello suponga la no intervención de terceras personas puesto que el poseedor-propietario pasa a ser por distinto título arrendatario, así como a aspirante a propietario por pago de mensualidades y precio residual".

"Existen, en definitiva, dos operaciones: una de compraventa entre proveedor y la compañía de «leasing», y otra de arrendamiento financiero o leasing entre la compañía de leasing y el arrendatario, en las que intervienen globalmente consideradas tres personas que, según la modalidad de leasing, pueden ser distintas, o, como en el caso del lease back, coincidente el proveedor y el arrendatario-vendedor".

"Más recientemente, desde la sentencia de 16 de mayo de 2000, el Tribunal Supremo se plantea que el "leaseback" no constituye un verdadero "leasing", puesto que en él su finalidad no es la de obtener o mantener el bien sino la de conseguir dinero, por lo que el verdadero contrato celebrado, el querido por la voluntad concordada de las partes, es el de un préstamo simple o mutuo. En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2001 se cuestiona nuevamente la naturaleza del "lease back" como "leasing" por el motivo fundamental de que la finalidad del mismo es la de obtener financiación, señalando que:

Síguenos en...

"En el caso la aparente transmisión de la propiedad respondió únicamente a una finalidad de garantía, es decir, a garantizar la devolución de la deuda derivada del préstamo que fue el verdadero contrato celebrado por las partes. Por consiguiente, operó prácticamente con una función fiduciaria -"fiducia cum creditore"-.

Al acuerdo simulatorio, en el que se aparenta una operación jurídica -inválida, por no querida- que oculta otra figura jurídica (simulación relativa), se le injerta la operación indirecta del efecto fiduciario... que el fiduciante sólo transmite al fiduciario la propiedad formal del objeto o bien, por lo que el fiduciario no se hace dueño real del objeto transmitido (sólo aparentemente)">>.

(...)

De esta manera y conforme señala la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de enero de 2007, que dio origen a la sentencia hoy recurrida, a la hora de hablar de los diversos contratos de arrendamiento con opción de compra en relación con el cómputo de los gastos deducibles, podemos distinguir presupuestos o reglas diferentes, según los casos: contratos de leasing, otros contratos con opción de compra y supuestos de "lease- back".

(...)

Y la tercera regla hace referencia al "lease- back". En los casos en que el bien cuyo uso se cede haya sido objeto de una previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario debe continuar amortizando ese bien en las mismas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión: estos son los contratos de venta de un bien seguido de su posterior arrendamiento con opción de compra, conocidos, tal como recalca la sentencia recurrida, como contratos de "lease- back", o de "retroleasing".

El contrato de "lease- back" o venta y posterior arrendamiento financiero, es un negocio jurídico complejo y sirve fundamentalmente como instrumento de financiación a las empresas. Su raíz se encuentra en la transmisión del elemento patrimonial a la entidad financiera, lo que implica una entrada en la empresa de recursos financieros ajenos por el importe de la transmisión, acompañada de una recompra del mismo elemento previamente enajenado a través de la formalización de un contrato de arrendamiento financiero vinculado a dicho elemento en el cual no existen dudas razonables de que se ejercerá la opción de compra. Por medio de dichas cuotas se devuelve el importe de dichos recursos conjuntamente con la carga financiera asociada a la utilización de los mismos. Desde el punto de vista económico, la sociedad que transmite el elemento patrimonial no pierde en ningún momento la disponibilidad material o posesión del elemento transmitido durante toda su vida útil porque el mismo permanece en todo momento afecto a la actividad empresarial. Del conjunto de operaciones realizadas resulta en la práctica que dicha sociedad consiga financiación ajena que es devuelta lo largo del plazo temporal estipulado en el contrato de arrendamiento financiero. En suma, no hay diferencia con la obtención de un préstamo, en el que la garantía sea el elemento patrimonial del deudor.

En este sentido, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, Norma 5ª, g), invocado por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, se decanta por considerar el contrato como un método de financiación, en el sentido de que el único gasto que se registra en la cuenta de pérdidas y ganancias del transmitente arrendatario es la carga financiera derivada del sistema de financiación.

Es decir, mientras el arrendamiento financiero previsto en el artículo 128 es un contrato que representa la financiación de la adquisición de un elemento del inmovilizado de la empresa y el beneficio que subyace es incentivar en el Impuesto sobre Sociedades decisiones de inversión, aunque sólo a través de financiación ajena, la operación de "lease- back" es una operación financiera por la cual se consigue financiación ajena, pero no vinculada a la adquisición de un bien de inversión. En estas operaciones no tiene lugar un contrato de arrendamiento financiero de forma aislada, sino que el mismo está asociado de forma inseparable a una transmisión previa del elemento objeto de dicho contrato, es decir, al ser éste un contrato complejo, ello determina que no puede entenderse que estemos en presencia de un contrato simple de arrendamiento financiero al que se refiere la ley 26/1998, en su Disposición Adicional Séptima ni el artículo 128 de la LIS.

En esta línea se pronuncia esta Sala.

Síguenos en...



Así en sentencia de 1 de Abril de 2011, (recurso de casación núm. 3963/2006), declarábamos:

"TERCERO.- (...) El lease back es un negocio jurídico complejo concebido, en la práctica mercantil habitual, como un mecanismo de financiación de las empresas, es decir, su finalidad típica es estrictamente financiera, ya que se basa en la enajenación de un activo empresarial, con el consiguiente flujo de tesorería a favor de la entidad enajenante y su simultánea recompra a través de la mecánica del arrendamiento financiero con opción de compra. Con ello, la entidad que vende el inmovilizado no pierde su disponibilidad, adquiere tesorería y, además, se beneficia de la deducibilidad de las cuotas a satisfacer por el arrendamiento financiero".

En conclusión, en estas operaciones no se genera ninguna renta a efectos contables ni fiscales en la transmisión del elemento y, por otro, el escenario debe computar la amortización del elemento como si dicha transmisión no se hubiera llevado a cabo. Si ello es así, comparando ambas normas, es fácil deducir en el caso enjuiciado, cuya naturaleza de "lease back" no se discute, que no resulta de aplicación el artículo 128 de la LIS pretendido por la parte, sino el 11.3. Apartado 4 de esa norma, pues éste es el precepto donde se contiene una mención específica a la citada operación y que cuando el artículo 128 en su apartado 9º indica que "lo previsto en el artículo 11.3 de esta Ley no será de aplicación a los contratos de arrendamiento financiero regulados en el presente artículo", ello no implica que no se pueda aplicar al caso de autos el mencionado párrafo cuarto del artículo 11.3, por ser éste más adecuado a la especialidad que la operación comporta, habida cuenta no solo su peculiar función económica sino que, además, la propia delimitación jurídica que realiza la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988 considera como factor determinante de la calificación que la cosa adquirida lo sea "según las especificaciones del futuro usuario", lo que pone de manifiesto que cualesquiera que sea el grado de cumplimiento de los requisitos regulados en el artículo 128, desde el punto de vista conceptual es problemático integrar en la delimitación legal el caso de ausencia de un tercero proveedor, por lo que mediando un precepto que, como el 11.3, define con nitidez el supuesto de lease-back, se nos ofrece como poco dudoso que éste deba ser el aplicable."

En consecuencia, atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del TJUE, a efectos fiscales, y, por tanto, desde la perspectiva del IVA, estas operaciones de lease-back deben asimilarse a una operación financiera de concesión de préstamo.

No cabe asimilar el contrato de lease-back a un contrato de arrendamiento financiero ya que si bien en ambos casos la función de financiación está presente, existen diferencias sustanciales entre ellos. La finalidad del arrendamiento financiero es la financiación de la adquisición de un bien en tanto que estamos, en última instancia, ante una compraventa a plazos. Así intervienen tres partes, el proveedor del bien que lleva a cabo la venta, la entidad que efectúa la compra de ese bien y que posteriormente lo arrienda, y el arrendatario, interesado en financiar la compra de ese bien.

Por el contrario, en el caso del lease-back, la finalidad de compra a plazos de un bien no existe por cuanto que el arrendador ya había adquirido previamente ese bien y venía utilizándolo para las necesidades de su empresa. En este caso, lo que prima es la necesidad de obtener financiación o liquidez inmediata, razón por la cual se procede a la monetización del activo, transmitiéndolo a una empresa para que le abone el precio y simultáneamente le arriende dicho bien, de forma que el arrendatario devolverá el pago del importe financiado, junto con unos intereses, mediante cuotas a pagar en los siguientes años.

Este mismo criterio ha sido establecido por este TEAC en resolución de fecha 22 de noviembre de 2023 (RG 00- 05932-2021).

Por consiguiente, no compartimos la postura del órgano gestor y, por ende, del TEAR, ya que se ha justificado incorrectamente la no aplicación al caso del criterio sentado por el TJUE en su sentencia C-201/18.

En efecto, la Administración fundamenta la no aplicación al caso de la referida sentencia en el hecho de que al supuesto que se plantea en la misma le resulta de aplicación la normativa belga y, el presente caso, se rige por la normativa española de IVA.

Síguenos en...



Pues bien, las conclusiones que alcanza el TJUE no se basan en la regulación que en el derecho interno belga se realiza de la operación controvertida sino que se atiende a la Directiva IVA, a la jurisprudencia que en interpretación de la misma ha dictado el propio TJUE y a las circunstancias concurrentes en el asunto de que se trata.

Lo anterior se ve corroborado por el hecho de que en la propia sentencia no se hace ninguna referencia a la normativa belga que resulta de aplicación.

Por otra parte, entiende el órgano gestor que no son asimilables los casos tratados. Así, establece en el acuerdo de liquidación:

"El asunto que trata la Sentencia dictada en el asunto C201/18, es si procede regularizar el IVA que grava un inmueble, y que inicialmente se ha deducido correctamente, cuando dicho bien ha sido objeto de una operación de sale and lease.

En el presente caso se trata de la regularización de las cuotas de IVA deducibles de un bien de inversión cuando se produce la transmisión del mismo sin la existencia de esa operación de sale and lease. Con fecha .../.../2016, cuando se produce la transmisión de las FINCAS nº FINCA_1 y nº FINCA_2, no ha habido tal operación de sale and lease."

No obstante lo anterior, como se verá posteriormente, hay que tener en cuenta que para que proceda la regularización de bienes de inversión, es necesario que las cuotas de IVA inicialmente deducidas lo sean conforme a Derecho ya que, en otro caso, no se podrá regularizar esa deducción improcedente por la vía de la regularización de deducciones de bienes de inversión.

SÉPTIMO.- Sentado lo anterior, la consideración de las operaciones realizadas entre la entidad recurrente y el BANCO_1 como operaciones financieras de concesión de préstamos suponen que, a efectos del IVA, no tengan lugar entregas de bienes, por lo que no procede, por este motivo, llevar a cabo la repercusión del impuesto. En efecto, en la medida en que se entiende que, a efectos fiscales, no tienen lugar transmisiones de bienes, en nuestro caso, de inmuebles, no cabe gravar como hecho imponible entrega de bienes ni la transmisión inicial de los mismos a la entidad financiera ni la posterior que se produzca por parte de esta al arrendatario como consecuencia del ejercicio por parte de éste del derecho de opción de compra insito en el contrato de arrendamiento financiero.

Siendo esto así y recayendo la regularización practicada por la Administración sobre las cuotas de IVA soportadas por **XZ** como consecuencia del ejercicio de la opción de compra contenida en el contrato de arrendamiento financiero suscrito con BANCO_1, debe señalarse que este TEAC ha establecido en resolución de fecha 20 de febrero de 2024 (RG 00-04281-2021) que el procedimiento de regularización de deducciones por bienes de inversión regulado en los artículos 107 a 110 de la Ley del IVA no puede aplicarse para regularizar la deducción si no existía inicialmente derecho a la deducción. Así lo ha señalado el TJUE en la sentencia de 11 de abril de 2018, asunto C-532/16.

En este sentido, considerando que es criterio generalmente admitido que las cuotas de IVA indebidamente soportado no son deducibles, no le era dada a la Administración la posibilidad de regularizar las cuotas de IVA soportado deducidas por la entidad por la vía de la regularización de deducciones prevista en el artículo 110 de la Ley del IVA.

A mayor abundamiento, considerando que las cuotas de IVA soportado por la entidad recurrente lo fueron, en parte, por la adquisición de una vivienda que la entidad recurrente venía destinando al arrendamiento y que posteriormente fue transmitida mediante una operación sujeta y exenta del IVA, aun de admitir que pudiera tener virtualidad una repercusión del IVA por parte de la entidad financiera a la entidad recurrente, habría que analizar la deducibilidad de tales cuotas atendiendo al destino previsible de los inmuebles adquiridos por esta última.

En este sentido, el criterio igualmente sentado por este TEAC en la resolución de 20 de febrero de 2024 anteriormente citada, es que la regularización de las deducciones indebidamente practicadas debe

Síguenos en...



realizarse en el momento de la adquisición de los bienes y servicios, en el cual procede valorar su destino previsible y el derecho a la deducción.

Por tanto, si atendiendo al destino previsible al que se iba a destinar los inmuebles adquiridos por la entidad recurrente, que, en el presente caso, sería el arrendamiento o su venta posterior, las cuotas de IVA así soportadas no fueran deducibles, no cabe llevar a cabo una regularización de las deducciones practicadas por el procedimiento previsto en los artículos 107 y siguientes de la Ley del IVA, sino proceder a inadmitir la deducción de las cuotas soportadas por tal adquisición.

A la vista de lo expuesto, debe declararse la no conformidad a Derecho de la resolución del TEAR y del acuerdo de liquidación.

Por lo expuesto, este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

