

Reitera el Supremo que el arrendamiento del aprovechamiento cinegético en un terreno rústico no está exento del IVA

Casa la Sala la sentencia recurrida y confirma el acto de repercusión del IVA efectuado a un Club Deportivo por el Servicio Territorial de Medio Ambiente de Soria, correspondiente al aprovechamiento cinegético de un Monte de Utilidad Pública, al no encontrarse entre los supuestos de exención del art. 20.Uno.23.º a) de la LIVA.

Basa el Tribunal su fallo en una reciente sentencia que fijó doctrina jurisprudencial en el sentido de que a los efectos de aplicar la exención relativa a las operaciones de arrendamientos que tengan la consideración de servicios y a la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, recogida en el art. 20.Uno.23.º a) de la LIVA, el arrendamiento del aprovechamiento cinegético en un terreno no está incluido en la referida exención.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 644/2023, de 18 de mayo de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 2660/2021

Ponente Excmo. Sr. RAFAEL TOLEDANO CANTERO

En Madrid, a 18 de mayo de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2660/2021, promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia núm. 18/2021, de 29 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede en Burgos, en el recurso núm. 47/2020.

Comparece como parte recurrida el Club deportivo de cazadores y pescadores San Saturio, representado por el procurador de los Tribunales don Enrique Sedano Ronda, bajo la dirección letrada de don Manuel Cerezo Grande.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Abogacía del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra la sentencia núm. 18/2021, de 29 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede en Burgos, estimatoria del recurso núm. 47/2020 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León ["TEARCL"], sede de Burgos, de 31 de octubre de 2019, que desestima la reclamación económico-administrativa instada contra la resolución del Servicio Territorial de Medio Ambiente, delegación territorial de Soria, de la Junta de Castilla y León, de liquidación de ingresos de aprovechamientos forestales núm. 40/19, de la Sección de Ordenación y Mejora, correspondiente al Monte de Utilidad Pública "Fuentes de Velasco" núm. 362, que incluye el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], ejercicio 2019, con una cuota de 2.796,15 euros.

SEGUNDO.- La Sala de instancia, con remisión a su sentencia de 10 de julio de 2020, dictada en el recurso núm. 192/2019, estimó el recurso contencioso-administrativo, en lo que aquí interesa, con sustento en el siguiente razonamiento:

"TERCERO. Sobre la normativa aplicable al IVA y la exención prevista en el artículo 20. Uno. Número 23 de la Ley 37/1992, del IVA de la Ley del Impuesto. Precedentes de esta Sala sobre la cuestión.

Como se ha dicho, la parte actora alega la infracción del artículo 20. Apartado Uno, Número 23 de la Ley 37/1992, del IVA, toda vez que de la interpretación de dicho precepto legal que efectúan la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Burgos y otros Tribunales, se desprende que el arrendamiento del aprovechamiento cinegético, en concreto del Monte de Utilidad Pública, está exento del IVA.

[...]

Cuestión similar a la que ahora nos ocupa, ha sido objeto de pronunciamiento por esta Sala en la sentencia N.º 108/2020 (rec. 192/2019) cuyos pronunciamientos, atendido el principio de unidad de doctrina, manifestación a su vez de los de seguridad jurídica e igualdad (art. 9.3 y 14 de la Constitución), procede reiterar en el presente supuesto en todo lo que resulte de aplicación, al no concurrir ninguna razón jurídica que obligue a resolver de diferente forma a como se ha concluido en la referida sentencia.

Como ha señalado esta Sala en la sentencia referida, sobre la exención o no del IVA del arrendamiento de un aprovechamiento cinegético o coto de caza:

"[...]

Consecuentemente, tanto en la primitiva regulación del IVA, como en la actualmente vigente, estaban exentos del pago del impuesto los arrendamientos de terrenos de fincas rústicas, independientemente del cual sea el aprovechamiento que de ellas pretenda obtenerse, pues el carácter agrario sólo es exigible de las construcciones existentes sobre los terrenos, aparte de que, como se razona en la referida sentencia, el término "agrario" debe entenderse en su acepción amplia de rústico, y no como sinónimo de agrícola, no existiendo tampoco motivo alguno que permita constreñir el ámbito de la exención que nos ocupa al de los contratos regulados en la Ley de Arrendamientos Rústicos.

Por otra parte, es obvio que en el contrato de arrendamiento de un coto de caza se cede el uso del terreno sobre el que se asienta el coto, para el aprovechamiento de la caza que contenga el mismo, de forma que no puede sostenerse, que en el arrendamiento del coto de caza no se cede el terreno y sí sólo el aprovechamiento de la caza, pues no se puede separar una cosa de la otra, toda vez que para el adecuado aprovechamiento cinegético de un terreno, ha de cederse necesariamente el uso y disfrute de ese terreno, ordenados, eso sí, a la finalidad perseguida en el contrato, con todos los derechos y obligaciones inherentes a la actividad cinegética.

En consonancia con lo expuesto, procedente será estimar el recurso y anular la resolución del TEAR impugnada en cuanto confirma una liquidación que no resulta conforme a derecho, por cuanto concurre la exención prevista en el art. 20, apartado Uno, n.º 23 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que el arrendamiento del aprovechamiento cinegético de un coto de caza está sujeto pero exento de IVA, reconociendo en consecuencia el derecho de la parte recurrente a obtener la devolución de los ingresos efectuados [...]"

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 12 de marzo de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 4, 5.1, 11 y 20. Uno.23.º letra a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"], en relación con el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 22 de marzo de 2021.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 12 de enero de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2.º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, si a los efectos de aplicar la exención relativa a las operaciones de arrendamiento que tengan la consideración de servicios y a la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, ha de entenderse que la exención alcanza a los arrendamientos de terrenos de naturaleza rústica, cualquiera que fuese el aprovechamiento que de ellos se obtuviese, incluido el cinegético o, por el contrario, ha de considerarse que un eventual aprovechamiento económico (incluido el cinegético) de ese terreno excluye la aplicación de la exención.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 4, 5.1, 11 y 20. Uno.23.º letra a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la Abogacía del Estado, mediante escrito registrado el 1 de febrero de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que en el caso que nos ocupa, "[s]i nos fijamos en el contrato celebrado, resulta que su objeto es el aprovechamiento cinegético que encaja mejor en la prestación de servicios que consiste en la cesión de uso o disfrute de un bien (se cede una de las facultades de disfrute sobre finca) que en el arrendamiento de bienes, industria o negocio o empresa", de modo que "[...] se trata de una prestación netamente diferenciada del arrendamiento del terreno [...] tanto desde un punto de vista abstracto, de definición normativa, como desde el caso concreto, tomando en consideración el contrato celebrado por el Ayuntamiento.

De manera que podemos decir que estamos ante una prestación de servicios sujeta al IVA que consiste en la cesión de un uso o aprovechamiento de la finca (art. 4.5 y 11.Dos.3.º LIVA)" (pág. 11 del escrito de interposición).

Finalmente solicita a la Sala que "[...] fije doctrina en los términos que propugn[a] en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando en todos sus extremos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León y el acuerdo del que trae causa".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador del Club Deportivo presenta, el día 14 de marzo de 2022, escrito de oposición en el que, con sustento en varias resoluciones judiciales, sostiene "[...] que, encontrándose exentos del pago del IVA los arrendamientos de terrenos de fincas rústicas, independientemente de cual sea el aprovechamiento que de ellas pretenda obtenerse, pues el carácter "agrario" sólo es exigible de las construcciones existente sobre los terrenos, el término "agrario" debe entenderse en su acepción amplia de rústico, y no como sinónimo de agrícola; por otra parte, es obvio que en el contrato de arrendamiento de un coto de caza se cede el uso del terreno sobre el que se asienta el coto, para el aprovechamiento de la caza que contenga el mismo, de forma que no puede sostenerse que en el arrendamiento del coto de caza no se cede el terreno y si sólo el aprovechamiento de la caza, pues no se puede separar una cosa de la otra, toda vez que para el adecuado aprovechamiento cinegético de un terreno ha de cederse

necesariamente el uso y disfrute de ese terreno, ordenado, eso sí, a la finalidad perseguida en el contrato, con todos los derechos y obligaciones inherentes a la actividad cinegética" (págs. 7-8 del escrito de oposición), y suplica a la Sala que "[...] dicte sentencia fijando la interpretación de aquella norma estatal sobre la que en el auto de admisión a trámite, se consideró necesario el pronunciamiento del Tribunal Supremo, resuelva las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, desestimando el citado recurso, y confirmando la sentencia recurrida, con lo demás que proceda [...]"

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 3 de mayo de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 18/2021, de 29 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede en Burgos, estimatoria del recurso núm. 47/2020 presentado por el Club deportivo de cazadores y pescadores San Saturio contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (TEARCyL), Sala de Burgos, de 31 de octubre de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 42/00032/2019 interpuesta contra el acto de repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"] efectuado por el Servicio Territorial de Medio Ambiente, Delegación Territorial de Soria, de la Junta de Castilla y León, de la Sección de Ordenación y Mejora, correspondiente al Monte de Utilidad Pública "Velasco" núm. 362, de fecha 5 de marzo de 2019, de Liquidación de Ingresos de Aprovechamientos Forestales núm. 40/19, como la parte de la factura núm. SO-050/2019 (p), expedida por la Dirección General del Medio Natural de la Consejería de Medio Ambiente de la Junta de Castilla y León, que incluye la cuota de IVA repercutido del ejercicio 2019, por importe de 2.796,15 euros.

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

Los principales antecedentes del litigio son como sigue:

1.º. La Junta de Castilla y León otorgó al Club Deportivo cazadores y pescadores San Saturio, mediante contrato administrativo, el aprovechamiento cinegético del Monte de utilidad pública N.º 362 denominado "Fuentes de Velasco" en Soria, percibiendo la administración contratante por tal arrendamiento determinadas cantidades anuales, y en la factura SO.050/2019 (P) de fecha 5 de marzo de 2019, se gira el precio de 13.315,00 euros correspondiente a dicha campaña 2019, sobre el que se repercute la cuota por Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 21%, que asciende a 2.796,15 euros, que es objeto de impugnación.

2.º. Formulada reclamación económico-administrativa frente a tal acuerdo, el TEARCyL, Sala desconcentrada de Burgos, lo confirmó por acuerdo de 31 de octubre de 2019, y contra la mencionada resolución se interpuso recurso contencioso- administrativo número 47/2020, tramitado ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos, que estimó el recurso contencioso-administrativo.

3.º. Por su parte, la Sala de instancia declara que nos encontramos ante una cuestión estrictamente jurídica, relativa a la sujeción al IVA del arrendamiento del aprovechamiento cinegético o coto de caza, estimando el recurso del Club Deportivo, se remite a lo razonado en la anterior sentencia del mismo Tribunal "[...] N.º 105/2020 (rec. 192/2019)[...]", y anula la resolución del TEARCyL, con el argumento

de que "[...] concurre la exención prevista en el art. 20, apartado Uno, n.º 23 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que el arrendamiento del aprovechamiento cinegético de un coto de caza está sujeto pero exento de IVA, reconociendo en consecuencia el derecho de la parte recurrente a obtener la devolución de los ingresos efectuados durante el ejercicio [2017], por el concepto de cuota de IVA [...] más los intereses legales correspondientes [...]" (*sic*).

TERCERO.- Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a lo declarado en la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2022, pronunciada en el recurso de casación núm. 5341/2020.

En el citado recurso de casación -sustancialmente idéntico a éste- se ha dictado la primera de las sentencias en las que se aborda la totalidad de las cuestiones controvertidas.

Los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se abordan cuestiones fácticas y jurídicas semejantes a las que aquí se plantean. La resolución de las pretensiones debe ser, en concordancia con lo que se expone a continuación, la estimación del recurso de casación, con anulación de la sentencia recurrida y desestimación del recurso contencioso-administrativo.

Decíamos en aquella sentencia, y reiteramos ahora, lo siguiente:

"[...] QUINTO.- El juicio de la Sala.

No se discute por las partes, ni se cuestiona en la sentencia recurrida que la actividad es realizada a título de empresario por el Ayuntamiento de Fuentepinilla y que integra el hecho imponible del IVA, al constituir una prestación de servicios realizada por un empresario en el desarrollo de su actividad empresarial. La controversia radica en la aplicabilidad de la exención del art. 20.Uno.23.º LIVA. No obstante esta conformidad en gran parte de los presupuestos, conviene recordar el marco jurídico de aplicación.

El art. 4 LIVA, bajo la rúbrica "Hecho imponible", dispone:

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.
- b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto
- c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular".

En cuanto al concepto de empresario o profesional, el art. 5 LIVA efectúa las siguientes precisiones:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

[...]

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes".

Por otra parte, el concepto de prestación de servicios en el ámbito del IVA es residual, pues como precisa el art. 11 LIVA " Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes". Sin embargo el mismo precepto añade a continuación una enumeración abierta de los casos más típicos y comunes de prestaciones de servicios. Así, el apartado dos del mismo art. 11 enumera:

"Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

[...]

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

3.º Las cesiones del uso o disfrute de bienes".

Por último, el art. 20 LIVA regula las exenciones en operaciones interiores, y por lo que aquí interesa establece:

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

[...]

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

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

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

Resulta indiscutido por las partes que el objeto del contrato es la cesión temporal mediante precio del aprovechamiento cinegético en un determinado terreno rústico. Así, el contrato celebrado precisa, en el apartado denominado "contratan" que "[...] Es objeto del presente contrato el aprovechamiento cinegético en el Monte n.º 63 CUP denominado "Robledal" de pertenencia a (sic) Ayuntamiento de Fuentepinilla integrado actualmente en el Coto Privado de caza S.O.10103 [...]". Para la sentencia recurrida "[...] es obvio que en el contrato de arrendamiento de un coto de caza se cede el uso del terreno sobre el que se asienta el coto [...]" y que "[...] no se puede separar una cosa de la otra, toda vez que para el adecuado aprovechamiento cinegético de un terreno, ha de cederse necesariamente el uso y disfrute de ese terreno [...]". La calificación jurídica del contrato no constituye una cuestión de hecho excluida del recurso de casación (art. 87 bis.1 LJCA). El tenor del objeto de la cesión en el contrato examinado es, inequívocamente, el aprovechamiento cinegético, y el arrendatario del aprovechamiento cinegético no puede explotar dicho terreno, ni ningún otro aprovechamiento de dicho terreno, conservando el Ayuntamiento el uso del mismo, a salvo del aprovechamiento cedido. En este sentido, es significativo que la Ley 49/2003, de 26 de noviembre, de arrendamientos requiere pacto expreso para la inclusión del aprovechamiento cinegético en el arrendamiento rústico de una finca. El art. 1 de la LAR dispone que "1. Se considerarán arrendamientos rústicos aquellos contratos mediante los cuales se ceden temporalmente una o varias fincas, o parte de ellas, para su aprovechamiento agrícola, ganadero o forestal a cambio de un precio o renta", y el art. 4.2 precisa que

"[...] salvo pacto expreso, en el arrendamiento de una finca para su aprovechamiento agrícola, ganadero o forestal no se considerarán incluidos aprovechamientos de otra naturaleza, como la caza".

El disfrute del aprovechamiento cinegético no se refiere ni implica los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas o forestales, sino que tiene una finalidad de ocio o recreativa, aunque se desarrolle en el entorno rústico. En este sentido, es relevante como precedente interpretativo la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de mayo de 2005, asunto C-43/04, STADT SUNDERN, con motivo del examen del art. 25 de la Sexta Directiva (actualmente artículos 295 y 296 de la Directiva 2006/112/CE), relativo al régimen especial de los productores agrarios, establecía como criterio interpretativo útil a estos efectos que el productor que cede en arrendamiento el coto de caza no realiza una prestación de servicios agrarios. En concreto, pueden destacarse los siguientes párrafos de la sentencia:

"[...] 29. La aplicación del régimen común de tanto alzado no depende de un solo criterio relativo a la condición formal de productor agrícola, sino que depende asimismo de la naturaleza de las operaciones económicas realizadas por éste (véase, en este sentido, la sentencia Harbs, antes citada, apartado 31). Pues bien, interpretar el concepto de "prestaciones de servicios agrícolas", que figura en el artículo 25, apartado 2, quinto guion, de la Sexta Directiva, en el sentido de que está comprendido en su ámbito de aplicación un arrendamiento, como el de cotos de caza, que no está destinado a fines agrícolas y que no se refiere a los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas, forestales o pesqueras, no se ajusta a la naturaleza ni a la finalidad de dicho régimen.

29 (*sic*) [30] En consecuencia, cuando, en una situación como la controvertida en el asunto principal, un productor agrícola cede cotos de caza en arrendamiento, no puede considerarse que realiza una prestación de servicios agrícolas en el sentido del artículo 25, apartado 2, quinto guion, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo B de ésta.

30 (*sic*) [31] Por consiguiente, procede responder a la segunda parte de la segunda cuestión que el artículo 25, apartado 2, quinto guion, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo B de ésta, debe interpretarse en el sentido de que el arrendamiento de cotos de caza por un agricultor en régimen de tanto alzado no constituye una prestación de servicios agrícolas en el sentido de dicha Directiva. [...]"

En definitiva, hay que partir de la premisa no cuestionada de la condición de empresario del cedente del coto mediante un contrato oneroso, con arreglo al art. 5.Uno.c LIVA que define como empresarios a efectos del IVA "[...] c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo", y que esta prestación debe ser calificada como prestación de servicios, a efectos del IVA, no sólo por el alcanza residual de concepto (es prestación de servicios lo que no es entrega de bienes) sino también porque el art. 11 LIVA contiene una enumeración expresa de supuestos que son prestaciones de servicios y, entre estos últimos menciona "los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra" (art. 11.Dos.2.º LIVA) y "las cesiones de uso o disfrute de bienes" (art. 11.Dos.3.º LIVA).

La cesión por un tiempo determinado y mediante precio del aprovechamiento cinegético en el ámbito de una finca, tiene adecuado encaje en el concepto de prestación de servicios mediante cesión de uso o disfrute de un bien, en este caso la caza. La prestación está netamente diferenciada de cualquier otro aprovechamiento de que pueda ser susceptible el terreno, cuyo cesión no se contempla en el contrato, de modo que el propietario conserva todas las facultades para su uso o explotación característicamente inherentes al terreno rústico, esto es, el agrario, ganadero vinculado a la explotación del suelo, forestal, etc, que es precisamente el destino que justifica la exención del art. 20.Uno.23.º LIVA, porque la misma beneficia a los "arrendamientos que tengan la consideración de servicios" y a la "constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute" que tengan por

objeto "terrenos", pero, como ya se ha dicho, la cesión del aprovechamiento cinegético es un servicio prestado, que tiene sustantividad propia, y que no tiene por objeto el terreno.

Por otra parte, carece de toda relevancia la ausencia de mención de la cesión del aprovechamiento cinegético en la delimitación negativa de la exención contenida en el art. 20.Uno.23, que menciona entre otros el arrendamiento de terrenos para estacionamientos de vehículos, depósito o almacenamiento de materiales, etc. La delimitación positiva de la exención es suficientemente explícita y su extensión analógica más allá de sus límites supone la vulneración de la prohibición de analogía del art. 14 LGT, y la aplicación indebida del art. 20.Uno.23 LIVA.

SEXTO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial y resolución de las cuestiones debatidas en el proceso.

Como consecuencia de lo razonado, la doctrina jurisprudencial que establecemos es que, a los efectos de aplicar la exención relativa a las operaciones de arrendamientos que tengan la consideración de servicios y a la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, actualmente recogida en el art. 20.Uno.23.º a) LIVA, el arrendamiento del aprovechamiento cinegético en un terreno no está incluido en la referida exención.

Al ser contraria a esta doctrina jurisprudencial, con infracción del art. 14 LGT, y la aplicación indebida del art. 20.Uno.23 LIVA, hemos de casar y anular la sentencia recurrida y desestimar el recurso contencioso-administrativo [...]"

CUARTO.- *Costas*.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1.- Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero *in fine*, por remisión al fundamento sexto de la sentencia de 27 de octubre de 2022, pronunciada en el recurso de casación núm. 5341/2020.

2.- Haber lugar al recurso de casación núm. 2660/2021, interpuesto por la representación procesal de la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 18/2021, de 29 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede en Burgos, estimatoria del recurso núm. 47/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.

3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el núm. 47/2020, interpuesto por la representación procesal del Club Deportivo de cazadores y pescadores San Saturio frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, sede de Burgos, de 31 de octubre de 2019, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. 42/00032/2019 instada contra la liquidación tributaria efectuada por el Servicio Territorial de Medio Ambiente, Delegación Territorial de Soria, de la Junta de Castilla y León, Sección de Ordenación y Mejora, por una cuota de Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido, por importe de 2.796,15 euros, que se incluye, como parte de la factura núm. SO-050/2019 (p), de fecha 5 de marzo de 2019, expedida a cargo del Club de cazadores y pescadores San Saturio por la Dirección General del Medio Natural de la Consejería de Medio Ambiente de la Junta de Castilla y León, correspondiente al Monte

de Utilidad Pública "Velasco" núm. 362, en el concepto de Ingresos de Aprovechamientos Forestales núm. 40/19. Confirmar la liquidación impugnada.

4.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.