



Roj: **STS 788/2015 - ECLI:ES:TS:2015:788**

Id Cendoj: **28079130022015100087**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/02/2015**

Nº de Recurso: **2311/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 8942/2012,**  
**STS 788/2015**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Febrero de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para unificación de doctrina número 2311/2013, interpuesto por la entidad MULTI VESTE ESPAÑA 1, S.L, representada por la Procuradora Doña Silvia Vázquez Senin, contra la sentencia de 8 de octubre de 2012, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso contencioso administrativo 15450/2012 formulado por el letrado de la Xunta de Galicia frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de abril de 2009, sobre liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ha intervenido como parte recurrida la Xunta de Galicia.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La sentencia impugnada estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por el letrado de la Xunta de Galicia contra la resolución del TEAC de fecha 14 de abril de 2009, que estima la reclamación económico administrativa promovida por la entidad Multi Veste España 1, S.L, contra el acuerdo de liquidación provisional dictado por la Oficina Gestora de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia de 19 de marzo de 2007, por el concepto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, cuantía de 189.000,00 euros, al recoger en escritura pública, otorgada el 21 de septiembre de 2005 ante el notario Don Francisco Manuel Ordóñez Arman, una transmisión por la que Multi Veste España 1, S.L, (identificada como AM) adquiriría a Inversora Obelisco, S.A, diversas fincas por importe de 18.900.000 euros, y también una cláusula denominada resolución de compraventa, y que la Administración consideró como condición resolutoria explícita y por ello también sujeta .

La interesada había presentado el 21 de septiembre de 2005 en la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos Jurídicos Documentados, en concepto "Transmisión de inmueble", declarando una base de 18.900.000 euros, al quedar sujeta la compraventa al IVA.

La referida cláusula era del siguiente tenor literal:

*" Tal y como se recoge en la presente escritura y, más en particular, en su Expositivo IX y en su objeto, es esencial para AM para su otorgamiento, y así se ha convenido expresamente con Obelisco, que fruto de la adquisición de las Fincas de origen, AM obtenga la plena propiedad y pacífica posesión de las Fincas de resultado con las*



características recogidas en los Expositivos II y V anteriores de forma que pueda desarrollar sobre la misma un centro comercial. Por ello,

1. En caso de que, en el plazo de un año desde el día de otorgamiento de la presente escritura, el proyecto de compensación, que recoja la parcela de resultado con las características recogidas en los Expositivos II y V anteriores, no fuese aprobado, o, siendo aprobado, AM no resultase adjudicataria de la finca de resultado, o dicha finca de resultado no tuviese las características recogidas en los Expositivos II y V y anteriores; o

2. En caso de que, fruto del ejercicio de algún tipo de retracto o expediente de dominio o por cualquier otra causa, AM se viera privado de la plena propiedad sobre alguna o parte de alguna finca de origen, de forma que no resultase plena propietaria, sin limitación alguna, de la Finca de resultado, AM podrá resolver la presente compraventa, recibiendo de Obelisco los importes abonados, incluido el IVA correspondiente, y devolviendo a Obelisco las fincas de origen (o la finca de reemplazo surgida) o aquellas de las que sea propietaria, de haberse dado el caso previsto en el apartado 2) anterior (...)"

**SEGUNDO.** - Frente al criterio del TEAC de que en el presente caso, al no encajar la condición resolutoria estipulada en el supuesto previsto en el art. 11 de la Ley Hipotecaria, (al no haberse impuesto en garantía del pago de la parte aplazada del precio, ni con la finalidad de resolver el contrato en caso de impago del mismo), no podría considerarse la existencia de hecho imponible sujeto al Impuesto en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, pues no se trataba de una condición resolución explícita de las previstas en el art. 7.3 del Texto Refundido y en el art. 73 del Reglamento, sino de un elemento adicional más del negocio jurídico transmisorio, y no valuable ni inscribible "per se", la Sala entendió sujeta la condición resolutoria con el Impuesto, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, al entender, aunque se tratase de una garantía para el comprador de que las fincas adquiridas iban a servir para la finalidad para la que fueron compradas, resultaba inscribible en el Registro de la Propiedad, y tenía un contenido evaluable, al traducirse su cumplimiento en la devolución por la vendedora de los importes abonados, incluido el IVA correspondiente.

En apoyo de sus tesis transcribe parte de su sentencia de 13 de febrero de 2012, dictada en el recurso 15987/2010, en la que considera que debe tributar por Actos Jurídicos Documentados el pacto establecido en la compra de una cantera que establece que los vendedores responden de la vigencia de las autorizaciones administrativas y de que concurren las condiciones para su explotación y que las incidencias en estas circunstancias son motivo para resolver la compraventa dando lugar a una indemnización de daños y perjuicios, finalizando con otra referencia a su sentencia de 11 de septiembre de 2006, rec. 8163/04, en la que confirma la sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados de la transmisión de una finca con un pacto de retroventa.

**TERCERO.**- Contra la referida sentencia la representación de Multi Veste 1, S.L, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, aportando como sentencias contradictorias las dictadas por el propio Tribunal de Justicia de Galicia en 17 de febrero de 2011, rec. 16487/2009, por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en 27 de mayo de 2005, rec. 3113/2002, y por el Tribunal Supremo de 3 de Octubre de 1996, rec. de casación 8900/1991.

Suplicó sentencia por la que acuerde casar la recurrida y, en consecuencia, declare la nulidad de la liquidación provisional que se declara conforme a Derecho o de cualquier otra liquidación que se dicte en sustitución de ésta, "por no constituir la facultad de resolución recogida en la cláusula VIII de la escritura de compraventa una convención gravable en el AJD dado que no se trata de una condición resolutoria explícita en garantía del precio aplazado en una compraventa de inmuebles del artículo 11 de la Ley Hipotecaria o, subsidiariamente, y por no cumplir con los requisitos establecidos en el art. 31.2 de la Ley de ITP y AJD."

**CUARTO.**- Conferido traslado para el trámite de oposición, sólo presentó escrito la Letrada de la Xunta de Galicia, interesando sentencia por la que se declare no haber lugar al recurso deducido

**QUINTO.**- Remitidas las actuaciones a la Sala se señaló para la deliberación, votación y fallo la audiencia del día 25 de Febrero de 2015, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- Es objeto del presente recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia de 8 de octubre de 2012, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto para la Xunta de Galicia, y en contra del criterio del TEAC, confirmó la liquidación provisional practicada por la Oficina Gestora de la Consellería de Economía e Facenda por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos



Jurídicos Documentados, en su modalidad Actos Jurídicos Documentados, por entender sujeta al mismo, la condición resolutoria explícita contenida en la escritura de transmisión empresarial en favor del comprador en garantía de que no pudiese adquirir la plena propiedad y pacífica posesión de la finca resultante de un proyecto de compensación con las características pactadas, ante la concurrencia de los requisitos del art. 31.2 del Texto Refundido sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por tratarse de una convención independiente de la compraventa con contenido evaluable, pues su cumplimiento se traduce en la devolución por la vendedora de los importes abonados, incluido el IVA correspondiente, objeto de inscripción en el Registro de la Propiedad y no estar sujeta a las restantes modalidades del Impuesto.

Frente a ello, la parte recurrente, en su escrito de interposición del recurso, sostiene que la cláusula de resolución de la compraventa controvertida no queda sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en primer lugar, por no tratarse de una condición resolutoria explícita en garantía del precio aplazado en una compraventa de inmuebles que es la única condición gravada en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, en segundo lugar, por no tratarse de una convención independiente de la propia compraventa, evaluable e inscribible per se que manifiesta una capacidad económica que pueda quedar gravada en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Ofrece como sentencias contradictorias las dictadas por la propia Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 17 de febrero de 2011, por la Sala de lo Contencioso Administrativo del País Vasco de 27 de mayo de 2005 y por el Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1996,

La primera de las sentencias citadas, que fue dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia ante una cláusula de resolución de la compraventa realizada en caso de no obtención en la licencia de primera ocupación, y sobre la que se había girado liquidación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados por aplicación del art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, mantiene la improcedencia de tal liquidación, aceptando precisamente el criterio sentado por el TEAC en su resolución de 14 de abril de 2004, que es la que fue objeto del recurso contencioso administrativo por la Xunta de Galicia y que determinó la sentencia ahora recurrida, rechazando, en todo caso, que se tratase de una condición resolutoria del contrato, sino una simple opción de resolución en caso de incumplimiento de una de las condiciones pactadas en favor del comprador.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, aplicando la normativa foral, idéntica a la estatal, en relación con determinadas causas de resolución del contrato de compraventa celebrado, el no solicitar la compradora las licencias y autorizaciones necesarias, la no recepción de una obra que debía ejecutar el vendedor por el comprador, y la paralización de la obra, considera que una condición resolutoria explícita que no garantice el precio aplazado de una compraventa de inmuebles no tributa en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ni en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Finalmente, la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1996, anula una liquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados girada a la parte compradora, al haberse pactado que a falta de pago del precio aplazado se le daría el carácter de condición resolutoria explícita, conforme a lo preceptuado en el art. 1504 del Código Civil, y artículo 11 de la Ley Hipotecaria y 59 de su Reglamento, por no haberse dirigido contra la vendedora, que era el sujeto pasivo

Por otro lado, entiende la recurrente que la sentencia recurrida infringe el art. 7.3 de la ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en conexión con los artículos 12 y 73 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de dicho Impuesto y, subsidiariamente, el art. 31.2 de la referida ley.

En contra, la letrada de la Xunta de Galicia mantiene que nos encontramos ante una auténtica condición resolutoria sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por la concurrencia de los requisitos establecidos en el art. 31.2 del Texto Refundido, al constar en escritura pública no sujeta a otras modalidades, que tiene por objeto contenido económico, al ser consecuencia de la producción del acontecimiento futuro la devolución del precio con el impuesto, y cuya inscripción en el Registro de la Propiedad resulta claramente del art. 9.2 de la Ley Hipotecaria, en relación con el art. 2 del mismo texto, en cuanto señala que toda inscripción expresará "la naturaleza, extensión y condiciones, suspensivas o resolutorias, si las hubiere, del derecho que se inscriba, y su valor cuando constare en el título".

**SEGUNDO.-** Basta la sentencia de contraste del propio Tribunal de Justicia de Galicia para apreciar la concurrencia de la identidad exigida, siendo patente la contradicción que se denuncia, por lo que procede determinar la doctrina que resulta ajustada a Derecho, anticipando la Sala que procede estimar el recurso.

En efecto, como alega la recurrente, no debe confundirse la condición como suceso futuro e incierto del cual depende la naturaleza de los efectos de una obligación, con las condiciones que los contratantes pueden pactar en sus contratos a tenor del artículo 1255 del Código Civil que son parte del objeto, de la causa del



negocio, no un elemento extraño, ajeno, que se acopla o yuxtapone al negocio, sino que es parte del mismo negocio.

Esta distinción resulta importante, porque siendo el Registro de la Propiedad un registro de carácter real, al que sólo acceden el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, debiendo la inscripción, según el art. 9 de la Ley Hipotecaria, expresar las circunstancias de todo lo que, según el título, determine el mismo derecho o limite las facultades del adquirente, como la naturaleza, extensión y condiciones suspensivas, resolutorias, establecidas en aquél, sólo las condiciones resolutorias que supongan elementos accidentales del negocio deben ser inscritas en el Registro en aquellos casos en que limiten las facultades del adquirente siempre y cuando tengan trascendencia real, pero no las condiciones que pasan a ser elementos esenciales del negocio en cuanto tienen naturaleza obligacional entre las partes.

Efectuada esta precisión, hay que reconocer que la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en sus modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sujeta únicamente a tributación las condiciones resolutorias explícitas en garantía del precio aplazado en la compraventa de inmuebles.

Así, el art. 7.3 del Texto Reformado, en relación a su sujeción en la modalidad Transmisiones Patrimoniales, señala que "las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida".

En desarrollo de este precepto, el artículo 12 del Reglamento del Impuesto, establece que "1. Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refieren el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. 2. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos. 3. Si como consecuencia de quedar exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones empresariales de bienes inmuebles tributasen por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, también tributarán por esta modalidad la condición resolutoria explícita de la compraventa en garantía del precio aplazado, siempre que el gravamen procediese en función de la naturaleza de la persona o entidad que la constituye."

Por su parte, el art. 73 del Reglamento del Impuesto, precisa que "la no sujeción en la modalidad de transmisiones patrimoniales de las condiciones resolutorias explícitas convenidas en las transmisiones empresariales a que se refiere el art. 12.2 de este Reglamento, se entenderá sin perjuicio de la tributación que pueda corresponder por la modalidad de actos jurídicos documentados con arreglo a lo dispuesto en el artículo inmediato anterior".

Por tanto, parece claro que sólo pueden quedar sujetas a tributación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las condiciones resolutorias explícitas a las que hace referencia el art. 11 de la Ley Hipotecaria, no cualquier otro tipo de condición resolutoria, pues este tipo de condiciones resolutorias explícitas en garantía del precio se realizan en favor del vendedor, asimilándose a estos efectos a un derecho real de hipoteca, por lo que resultan inscribibles, teniendo un objeto valuable, el precio aplazado cuyo cumplimiento permite al vendedor ejercitar la acción para recuperar la cosa frente a cualquier titular registral, a diferencia de las condiciones que puedan acordarse en favor del comprador, que los contratantes puedan pactar en sus contratos, que por su propia naturaleza no constituyen convención independiente, ni resulta inscribible por su falta de oponibilidad a tercero.

Así lo entendió el propio Registrador de la Propiedad al calificar el contrato celebrado, precisando que tal condición implicaba un mero pacto de vinculación para las partes, pero sin producción de efectos de terceros, debiendo reconocerse que la postura mantenida por la Sala de instancia supone una duplicidad impositiva al gravar por Actos Jurídicos Documentados, tanto por el objeto de compraventa como por la condición resolutoria, partiendo de la totalidad del precio de la compraventa.

**TERCERO.-** Por lo expuesto procede estimar el recurso de casación interpuesto, lo que comporta la desestimación del recurso contencioso administrativo que en su día se promovió por la Xunta de Galicia, sin que proceda hacer imposición de costas.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere la Constitución española.

**FALLAMOS**



1º.- Estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por MULTI VESTE ESPAÑA 1, S.L contra la sentencia de 8 de octubre de 2012 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia , que se casa y anula.

2º.- Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Letrado de la Xunta de Galicia contra la resolución del TEAC de 14 de abril de 2009, que se confirma.

3º.- No hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero** D. Emilio Frias Ponce D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mí la Secretaria. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO