



Roj: **STS 962/2017 - ECLI:ES:TS:2017:962**

Id Cendoj: **28079130022017100091**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/03/2017**

Nº de Recurso: **1083/2016**

Nº de Resolución: **458/2017**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, La Rioja, 22-02-2013,**

STSJ LR 91/2016,

STS 962/2017

SENTENCIA

En Madrid, a 15 de marzo de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 1083/2016, interpuesto por la entidad Gas Natural SDG, S.A., representada por procurador D. Juan Carlos Gálvez Hermoso de Mendoza, bajo la dirección letrada de D. Víctor A. Quesada Morales, contra la sentencia de 4 de febrero de 2016, de la Sección Primera, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en el recurso contencioso-administrativo núm. 13/2015. Han sido partes recurridas La Comunidad Autónoma de la Rioja, representada por el procurador D. Jorge Delito García, bajo la dirección letrada de Dª. Esperanza Rivas Sánchez, letrada de los servicios jurídicos de dicha Comunidad, y La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo n.º 13/2015, seguido en la Sección Primera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, con fecha 4 de febrero de 2016, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. 1.-Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de Gas Natural SDG, S.A., contra la actuación administrativa impugnada, que declaramos conforme a derecho. 2.- No hacemos una condena en costas».

Esta sentencia fue notificada a la procuradora Dª. María Teresa Zuazo Cerreceda, en nombre y representación de la entidad Gas Natural SDG, S.A., el día 17 de febrero de 2016.

SEGUNDO.- La procuradora Dª. María Teresa Zuazo Cerreceda, en nombre y representación de la entidad Gas Natural SDG, S.A., presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 2 de marzo de 2016, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 10 de marzo de 2016, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- El procurador D. Juan Carlos Gálvez Hermoso de Mendoza, en nombre y representación de la entidad Gas Natural SDG, S.A., parte recurrente, presentó con fecha 26 de abril de 2016, escrito de formalización



e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1º) El primero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y 70 del Real Decreto 828/1995 en virtud de los cuales la base imponible del ITPyAJD derivado de una escritura de agrupación de fincas se constituye única y exclusivamente por el valor de las fincas agrupadas, sin inclusión en las mismas de las edificaciones, omitiendo la Sala del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja la doctrina del Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de fecha 5 de diciembre de 1998, y otros Tribunales Superiores de Justicia, siendo tales preceptos y sentencias, todos ellos, invocados en el procedimiento.

2º) El segundo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los mencionados artículos 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y 70 del Real Decreto 828/1995, en relación con el artículo 45 del Reglamento Hipotecario, en virtud de los cuales la base imponible del ITPyAJD en el caso de escrituras de agrupación de fincas, únicamente puede constituir el valor del suelo, ya que sólo la finca o terreno -y no la construcción que sobre ella pueda existir-. Es objeto del «*negotium*» notarial. Al respecto, omite de nuevo la Sala los pronunciamientos de Tribunales Superiores de Justicia invocados por esta parte y que resuelven la cuestión en sentido favorable a la tesis de mi representada.

3º) El tercero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por existencia de doble imposición en la tributación por el mismo ITPyAJD, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por la liquidación de la escritura de Agrupación de Fincas y de la Declaración de Obra Nueva; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que: 1º) Estimando el recurso, case la impugnada, declarándola nula y en su virtud, revoque y deje sin efecto la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados correspondiente a la Agrupación de Fincas descrita en el expositivo primero anterior. 2º) Condene a la Administración Pública al pago de las costas originadas por el presente recurso».

CUARTO.- La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y La Comunidad Autónoma de La Rioja, representada por el procurador D. Jorge Delito García, comparecieron y se personaron, en concepto de partes recurridas.

QUINTO.- Por providencia de fecha 23 de junio de 2016, la Sala Tercera -Sección Primera- acordó, admitir a trámite el presente recurso de casación, y remitir las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, y el procurador D. Jorge Delito García, en nombre y representación de La Comunidad Autónoma de La Rioja, partes recurridas, presentaron escritos de oposición con fechas 19 de septiembre y 10 de octubre de 2016, respectivamente, formulando el Sr. Abogado del Estado los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, el problema planteado es la determinación de la base imponible del impuesto en el acto jurídico de la agrupación de cuatro fincas registrales, dando lugar a una nueva finca registral, y si para fijar la base imponible de ese negocio jurídico que constituye hecho imponible del impuesto, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, hay que atender al estado de las fincas registrales que se agrupan, en este caso, al valor de los terrenos, tal y como figuran inscritos en el Registro de la Propiedad, y por tanto, atender únicamente al valor del suelo, como sostiene la recurrente; o, al valor de las fincas en la fecha de la agrupación, teniendo en cuenta el estado real o físico de las fincas que se agrupan, en cuyo caso, si sobre las fincas existen edificaciones, éstas han de ser valoradas, como sostiene la Comunidad Autónoma recurrida y las resoluciones de los TEAC y TEAR. El precepto aplicado es el artículo 70 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que alude al valor de la finca agrupada, valor de la finca en su situación real y no meramente registral, por lo que, si en la finca que se va a agrupar, existe en el terreno que es la finca inscrita, una edificación que no ha tenido acceso todavía al Registro de la Propiedad, esa edificación forma parte de la finca, por lo que, hay que valorar el valor del suelo y el valor de la edificación. No se menciona en el precepto que, el valor de las fincas agrupadas, sea únicamente el valor del suelo o valor del terreno, tal y como está inscrita la finca en el Registro de la Propiedad. Por ello, la sentencia recurrida, hace una interpretación correcta del precepto aplicado; suplicando a la Sala «tenga por evacuado el trámite conferido, y por hechas las alegaciones contenidas en el presente escrito, siguiendo el recurso por sus trámites, hasta dictar sentencia».

Por su parte, el procurador D. Jorge Delito García, también formuló, las alegaciones que consideró convenientes a su derecho, esto es:



1º) La parte actora interpone recurso de casación basado en tres motivos, si bien, los dos primeros, pueden estudiarse conjuntamente, en cuanto supone el mismo argumento. Así, la fundamentación recogida y transcrita en la sentencia recurrida, da respuesta a todas las cuestiones planteadas, conociendo los pronunciamientos jurídicos citados por la recurrente, en concreto, los pronunciamientos de la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1998 . La sentencia recurrida, sí fundamenta la legalidad del acto impugnado, rechazando las pretensiones de contrario, citando no sólo los artículos que respaldan su decisión, sino también la doctrina de los mismos. En el segundo motivo, la recurrente vuelve a citar que la sentencia impugnada omite los pronunciamientos de los Tribunales Superiores invocados por ella misma. Al efecto nos remitimos a lo expuesto *ut supra* sobre la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional relativa a la incongruencia omisiva, que se produce cuando el tribunal deja de contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración, no lo que pretende la recurrente denunciando en la sentencia recurrida la omisión por el tribunal de los pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia, invocados por su parte. La sentencia recurrida aborda expresamente esta pretensión y para ello traspone el fundamento de derecho quinto de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 8 de marzo de 2013 .

2º) En el tercer motivo, la recurrente no alega de contrario ninguna expresa infracción del ordenamiento o de las normas de la Jurisprudencia, más allá de no haber acogido el tribunal sentenciador sus pretensiones, toda vez que el objeto de la crítica del recurso es la sentencia y su concreta argumentación, para evidenciar, en su caso, en qué sentido pueden producirse en ella las vulneraciones referidas en los motivos casacionales, sin ser una reiteración de la demanda formulada contra el concreto acto administrativo. Es doctrina del Tribunal Supremo que la finalidad del recurso de casación es depurar la sentencia impugnada, las eventuales infracciones, de forma y fondo, en que pudiera haber incurrido la sentencia y no volver a conocer de los defectos del acto recurrido. Por ello, este motivo contraviene lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , al pretender una nueva valoración de la demanda formulada, sin relación con los fundamentos sustantivos de la sentencia impugnada.

3º) Por todo lo expuesto, todos los motivos deben decaer, y con ellos el recurso de casación interpuesto de contrario; suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que desestime íntegramente el recurso formulado de contrario y se dicte sentencia por la que se declare no haber lugar a la casación interpuesta, con expresa imposición de costas de esta instancia a la recurrente».

SÉPTIMO.- Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 7 de marzo de 2017, fecha en la que tuvo lugar el acto.

OCTAVO.- Con fecha 8 de marzo de 2017, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de fecha 4 de febrero de 2016 , desestimatoria del recurso deducido contra la resolución de 16 de octubre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimatoria a su vez del recurso de alzada interpuesto, por Gas Natural SDG SA, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de fecha 22 de febrero de 2013, que desestimó la reclamación económico- administrativa nº. 26/736/12, interpuesta contra la liquidación practicada por el Servicio de Planificación y Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 3.277.791,26 euros.

La cuestión en debate quedó centrada en la determinación de la base imponible por el gravamen de actos jurídicos documentados por la escritura notarial en la que se recoge la operación que a continuación se describirá y, en su caso, por una posible doble imposición.

Se recoge en la Sentencia impugnada que: «La resolución administrativa impugnada considera que la base imponible de la operación, agrupación de cuatro fincas rústicas colindantes propiedad de la recurrente, es el valor real de la total finca resultante de la agrupación, debiendo adicionarse al valor del suelo el valor de las edificaciones construidas sobre él (en este caso, Gas Natural SDG SA, mediante escritura de declaración de obra nueva de fecha posterior, procedió a declarar la obra nueva construida sobre una parte de la finca resultante de la agrupación, consistente en una Central Térmica de Ciclo Combinado), y ello, en base a los siguientes motivos: 1- El concepto o término "finca" que utiliza el artículo 70.3 del Reglamento del Impuesto engloba tanto al suelo como al vuelo; 2- Aunque la central térmica no estuviera inscrita en el Registro en el momento del devengo del Impuesto, era un edificio ya existente en el momento de otorgarse la escritura de



agrupación, como se deduce del contenido de la misma; 3- Debe rechazarse que en el caso que nos ocupa se produzca una doble imposición por la tributación a la que se vio sometida la escritura de declaración de obra nueva, porque cada documento notarial sujeto a Actos Jurídicos Documentados será objeto de gravamen de forma independiente, y en el caso de la declaración de obra nueva la base imponible estará constituida por el valor real del coste de la obra nueva que se declare (coste de ejecución material) y en la agrupación la base imponible vendrá determinada por el valor real de las fincas agrupadas en los términos antes expuestos».

Sobre los hechos no existe discordancia entre las partes, estando las mismas contestes en que: « I- Mediante escritura pública de agrupación de fecha 27 de abril de 2011, la recurrente procedió a agrupar cuatro fincas rústicas colindantes de su propiedad, valoradas en un total de 601.272,15 euros, formando con ellas una finca nueva e independiente. II - Que en la misma escritura pública puede leerse: IV- Que las cuatro fincas de referencia ya figuran en el Catastro como una sola finca ... y con la calificación de bien inmueble de características especiales (Central Térmica de Ciclo Combinado de Arrúbal) ... V- Que en escritura separada se procederá a la oportuna declaración de obra nueva de la expresada Central Térmica... III - Mediante escritura de declaración de obra nueva de fecha 25 de mayo de 2011, la recurrente declaró la obra nueva construida sobre una parte de la finca resultante de la agrupación, consistente en la Central Térmica de Ciclo Combinado antes referida, obra que se valoró en 371.782.180 euros. IV - La finca resultante de la agrupación fue transmitida por la recurrente a otra entidad mercantil, mediante escritura pública de 28 de julio de 2011, por un precio de 313.114.444 euros.

A los anteriores antecedentes, ha de añadirse el que resulta del certificado expedido por el Ingeniero de Minas D. Pedro Antonio , para acompañar a la escritura de declaración de obra nueva, en el que puede leerse: 8.- Que la obra de la Central Térmica de Ciclo Combinado de Arrúbal finalizó el 7 de octubre de 2004 (f. T71 del expediente administrativo)».

El pronunciamiento impugnado toma como referencia uno anterior recaído en la sentencia nº. 126/2015, de la misma Sala, de fecha 16 de abril de 2015 (rec. 75/2014), transcribiendo lo dicho entonces: «siguiendo con los razonamientos del TEAR, "el objeto directo del acto documentado es la agrupación de las fincas, las cuales son evidentemente valiables, constituyendo la base imponible del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, el valor real de las fincas agrupadas". La bodega reclamante pretende hacer prevalecer una realidad formal de las fincas agrupadas, coincidente con su descripción registral y por tanto limitada al suelo, pero el valor real de las fincas agrupadas no puede ser ajeno a la realidad física de las mismas. De aceptarse la pretensión de la recurrente haciendo prevalecer la descripción registral frente a la realidad física, no estaríamos cuantificando la base imponible conforme a la verdadera capacidad económica que subyace en la operación gravada. En este caso, siguiendo con la doctrina expuesta, en una de las fincas agrupadas hay unas edificaciones preexistentes a la fecha del otorgamiento de la escritura de agrupación y, por tanto, la base imponible del gravamen por Actos Jurídicos Documentados debe ser el valor real de las fincas agrupadas atendiendo a la situación real en que las mismas se encuentren en el momento de la agrupación». Añade para reforzar la tesis que se sostiene lo dicho en otras sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, y finaliza afirmando que: «En consecuencia, tratándose de una operación de agrupación de fincas, en las que existe una construcción finalizada y tratándose de negocios jurídicos distintos la declaración de obra nueva y la agrupación de fincas, la pretensión deducida en este recurso contencioso- administrativo no puede encontrar favorable acogida».

SEGUNDO.- *Determinación de la base imponible en escritura notarial en la que se documenta una agrupación de fincas: Art. 70.3 del Real Decreto 828/1995 .*

Como afirma la parte recurrida, Comunidad Autónoma de La Rioja, en su escrito de oposición al recurso de casación, de los tres motivos de casación hechos valer por la parte recurrente, los dos primeros pueden analizarse conjuntamente, en cuanto que en los mismos se desarrolla el mismo argumento. Así es, el primer y segundo motivo de casación propugnados por la parte recurrente, al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , se basan en la infracción de los arts. 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y 70.3 del Real Decreto 828/1995 , al considerar la recurrente que la base imponible de una escritura de agrupación de fincas se constituye única y exclusivamente por el valor de las fincas agrupadas, siendo improcedente la inclusión del valor de la edificación, por lo que al no formar parte de la realidad registral la Central construida años atrás al momento de la agrupación de las cuatro fincas, no debe formar parte de la base imponible, pues la transcendencia jurídica de la agrupación se circunscribe a la realidad registral, que se concreta en que las fincas pierden su identidad individual y pasan a formar parte de una sola entidad registral que abre folio independiente y provoca el cierre de los folios en los que estaban inscritas las fincas que se agrupan; tesis que se mantuvo por el Tribunal Supremo en sentencias de 5 de diciembre de 1988 y de 11 de noviembre de 1997 y por otros Tribunales Superiores de Justicia , a las que no alude, siquiera, la sentencia de instancia.

Previamente a entrar en el análisis de fondo de la cuestión planteada, conviene dejar resuelto, en los términos en los que se propone por la parte recurrida Comunidad Autónoma de La Rioja, la cuestión correspondiente a



los reparos que respecto de los déficits de argumentación de la sentencia denuncia la parte recurrente. Ha de convenirse que estando ante un recurso extraordinario en el que sólo puede hacerse valer para su viabilidad los motivos tasados legalmente previstos, constituye una carga procesal de la parte que pretende hacer valer un motivo casacional elegir el cauce adecuado para que esta Sala pueda analizar la quiebra que denuncia, y el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de las garantías procesales ha de hacerse valer por la vía del artículo 88.1.c) de la LJCA . Con todo, cuando la Sala de instancia toma como referencia la tesis que ha mantenido en pronunciamientos anteriores a los que se remite y a los que acompaña otros de distintos Tribunales en el mismo sentido, resulta evidente que rechaza, por los argumentos recogidos en dichos pronunciamientos que le sirven de referencia, los recogidos por otros Tribunales, sin que sea preciso entrar sobre consideraciones que resultan intrascendentes para la decisión tomada. En cuanto a que va en contra de la Jurisprudencia, en concreto en la doctrina contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1988 y 11 de noviembre de 1997 , por remisión al pronunciamiento anterior de la misma Sala que le sirve de referencia. Por lo demás no basta para denunciar la infracción de la jurisprudencia la mera cita de las sentencias y el comentario que sobre las mismas hizo la sentencia impugnada, *in aliunde*, -por cierto, sin que una entretenida e infructuosa búsqueda por las bases jurisprudenciales haya dado el resultado esperado respecto de la datada en 11 de noviembre de 1997-, sino que como una abundantísima jurisprudencia recuerda, valga por todas la sentencia de de 8 de marzo de 2011, rec. cas. 2784/2009 : «... cuando se denuncia la infracción de Jurisprudencia ha de hacerse un cierto análisis comparativo entre las Sentencias del Tribunal Supremo que se traen a colación y la aplicación del ordenamiento jurídico realizado por el Tribunal "a quo" para poner de relieve la vulneración en que incurre la sentencia impugnada. En este sentido, como se puso de manifiesto en Sentencia de 23 de febrero de 2010, RC nº 2383/2008 , y se reitera en la de 28 de septiembre de 2010, RC nº 4741/2008 : " esta Sala ha declarado, por todos, Autos de 27 de marzo de 2008, dictado en el recurso de casación nº. 3661/2007 , que "una reiterada doctrina de esta Sala viene manteniendo que para que el motivo de casación consistente en la infracción de la jurisprudencia pueda ser tomado en consideración no basta la cita de varias sentencias de este Tribunal, sino que es necesario que se relacionen las circunstancias concurrentes en los precedentes citados con el caso examinado, lo que en el caso examinado se ha omitido (por todas, Sentencia de 14 de octubre de 1993)"; Auto de 2 de octubre de 2008, dictado en el recurso de casación 138/2008, que "como ha declarado reiteradamente este Tribunal, en el recurso de casación no puede alegarse -para fundar la infracción de jurisprudencia- mas que sentencias de este tribunal, ex artículo 1.6 del Código Civil , y además por cuanto que, también según criterio reiterado de la Sala, mediante la jurisprudencia alegada como infringida, solamente pueden traerse a colación, como termino de contraste, resoluciones del Tribunal Supremo en que se hayan tenido en cuenta circunstancias de hecho (incluso las particulares de la parte recurrente) iguales o similares a las del caso debatido y no declaraciones generales, como aquí ocurre (en este sentido autos de este tribunal de 9 de enero y 2 de octubre de 1998 , de 12 de enero y 14 de septiembre de 2006 , recursos números 5850/1997 , 10150/1997 , 7982/2003 y 7998/2003)" ; y Auto de 29 de noviembre de 2007, recurso de casación nº. 4375/2006 "para invocar la infracción de jurisprudencia es necesaria la cita de dos o más sentencias de esta Sala -ya que no basta una sola, según dispone el artículo 1.6 del Código Civil - coincidentes en el establecimiento de una determinada doctrina; y es necesario, además poner de relieve la identidad o semejanza esencial de los casos resueltos por aquéllas, extremo que tampoco aborda el recurrente». También se ha dicho, por todas sentencia de 9 de julio de 2012, rec. cas. 6433/2010 que resulta absolutamente inapropiado utilizar como jurisprudencia conculcada la doctrina vertida por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de distintos Tribunales Superiores de Justicia sobre la materia concernida.

La cuestión de fondo que nos ocupa se centra en la determinación de la base imponible de la agrupación de fincas en el impuesto sobre AJD, en concreto a la interpretación que cabe hacer del art. 70.3 del Real Decreto 828/1995 , en cuanto dispone que «En las escrituras públicas de agrupación... la base imponible estará constituida... por el valor de las fincas agrupadas», y que en la práctica se traduce en despejar si el valor al que se refiere el precepto es el de la finca conforme a su descripción registral - es incorrecto el planteamiento del problema en base a si debe de excluirse o no lo edificado o construido-, o debe de estarse al valor de las fincas conforme a su estado físico real.

El artículo 70 del reglamento contempla normas especiales que se apartan de la norma general prevista para la determinación de la base imponible en este gravamen; ahora bien, como no puede ser de otra manera, esta previsión reglamentaria debe tener acomodo, por así exigirlo el principio de legalidad, en el marco en que se regula y establece legalmente la determinación de la base imponible del gravamen por actos jurídicos documentados. Lo cual nos remite a lo dispuesto en el art. 30 del Real Decreto Legislativo, que en lo que ahora interesa dispone que «En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa». Expresión que constituye una verdadera tautología que carece de contenido material, lo que exige que deba de dotársele de contenido en cada caso concreto atendiendo, como no puede ser de otra forma al contenido material de cada hecho imponible susceptible del citado gravamen, en tanto que sólo a través del mismo se va a



poder determinar el contenido del negocio jurídico valuable incorporado al documento, a través del cual va a identificarse la capacidad económica que se pretende gravar por el legislador. El camino adecuado, por tanto, debe ser, pues, conectar hecho imponible con base imponible.

Prevé el art. 27 del TR que «Se sujetan a gravamen... los documentos notariales... El tributo se satisfará mediante cuotas variables o fijas, atendiendo a que el documento que se formalice otorgue expida, o tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia». El art. 28 regula el hecho imponible de suerte que «Están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31», en cuyo apartado 2 se prevé que «Las primeras copias de escrituras y actas notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...». Sobre el particular este Tribunal Supremo se ha manifestado en numerosas ocasiones, entre las más recientes sentencias en la que se ha tratado la cuestión cabe hacer mención a la de 20 de junio de 2016, rec. cas. 2311/2015, que compendia la doctrina establecida, recordemos sus términos en lo que ahora interesa: «...como determina el art. 28 del Texto Refundido cuando en la descripción de su hecho imponible dice que "están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales en los términos que establece el artículo 31". Así pues, el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registro Públicos y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias. Y así, tal como expresa la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997, con referencia al IAJD, "el hecho imponible es, en tal caso, una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad del Impuesto)". El hecho imponible es, pues, en definitiva, "el acto jurídico documentado" en determinada forma -notarial, en este caso- que ofrece mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registro Públicos que en la ley se determinan.

Deben concurrir tres requisitos para que se dé el supuesto de sujeción: Que la escritura tenga por objeto cantidad o cosa evaluable, que contenga actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, y que no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». La sentencia de 3 de noviembre de 1997, a la que se remite la anterior sentencia, hablaba de un hecho imponible de este gravamen como entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos; ciertamente el hecho imponible lo constituye la formalización del documento, ya dijimos en la sentencia de 4 de diciembre de 1997, que «la propia finalidad del impuesto no es otra que gravar la especial garantía que el Ordenamiento Jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada, ligada especialmente a la posibilidad de acceso a los Registros públicos, con los efectos que de ello se derivan», siendo lo valuable los actos o contratos que dotan de contenido al documento, así se dijo en la sentencia de 13 de noviembre de 2015, rec. cas. 3068/2013: «el hecho imponible se produce y su valor es el total de su contenido económico, pues con ese total contenido económico es reflejado en el documento y es inscribible en el Registro de la Propiedad, produciendo efectos frente a terceros. Por eso, su carácter valuable lo es por el total de su contenido económico que, en los términos pactados, resulta inscribible».

Es, por tanto, en este contexto en el que debe hacerse la interpretación del art. 70.3 del Reglamento. El contenido económico del documento objeto del gravamen, que concreta en cada caso la base imponible, viene determinado por el acto o contrato que incorpora el documento, en este caso la agrupación de fincas, por lo que la referencia reglamentaria al "valor de las fincas agrupadas", carece de significación autónoma, en tanto que viene conectado al citado acto de agrupación de fincas y al contenido económico que incorpora. Resulta pues inútil por innecesario traer al escenario un concepto general de "finca", a los efectos de determinar, desentrañado su significación, si con dicho concepto debe entenderse la suma de suelo y vuelo -la edificación existente-; pues ha de partirse de la necesaria conexión entre el negocio jurídico registral que el supuesto especial contempla para determinar, en este caso concreto la agrupación de fincas, la base imponible, lo que debe conllevar la inescindible relación entre el valor de la finca y el negocio jurídico registral concreto, por lo que debe entenderse que el valor que señala el art. 70.3 se está refiriendo a la finca registral, esto es a la concreta realidad jurídica descrita en el Registro, y no a finca en sentido material como predio o parcela con un determinado cuerpo edificado o no, debiéndose significar que la finca registral no exige unas características físicas determinadas pues adquiere su condición únicamente por su acceso al registro y se conceptúa como entidad inmobiliaria que puede dar lugar a la apertura de un folio real propio e independiente en el Registro de la propiedad.

La agrupación de fincas es, por consiguiente, una operación netamente registral, entre las conocidas como "modificaciones hipotecarias", que tiene como finalidad la creación de una nueva finca registral a partir de otras previamente inscritas; la nueva finca, con la nueva descripción, que con la entrada en vigor de la Ley 13/2015, de 24 de junio, es preceptiva que recoja la necesaria concordancia superficial mediante su identificación geográfica, se inscribirá con número diferente haciendo mención de ello al margen de cada



una de las inscripciones de propiedad de las fincas reunidas, art. 45 del Reglamento Hipotecario , «Cuando, en virtud de lo dispuesto en el artículo anterior, se reúnan dos o más fincas inscritas para formar una sola, con su nueva descripción, se inscribirá con número diferente haciéndose mención de ello al margen de cada una de las inscripciones de propiedad de las fincas reunidas». Con la agrupación se altera, pues, las fincas registrales, sin cambio de su titularidad; alteración meramente formal que afecta al Registro de la Propiedad y a la garantía que este instituto presta, sin que se vea afectada la realidad física externa -con la salvedad referida tras la Ley 13/2015, no aplicable al caso por razones obvias-, es una mera modificación formal que no afecta a los elementos materiales de las fincas que permanecen inalterados registralmente, de suerte que la nueva descripción registral se limita a distribuir la realidad jurídica reflejada en las respectivas inscripciones en la nueva inscripción. Exigiéndose escritura pública, art. 50 del Reglamento Hipotecario , «Todas las operaciones de agrupación, división, agregación y segregación se practicarán en el Registro en virtud de escritura pública en que se describan las fincas a que afecten, así como las resultantes de cualquiera de dichas operaciones y las porciones restantes, cuando fuere posible, o, por lo menos, las modificaciones en la extensión y los linderos por donde se haya efectuado la segregación. Si no constare en el Registro la cabida total de las fincas, deberá expresarse en las notas marginales en que se indique la operación realizada».

Ciertamente puede suceder, este es el caso, que la finca material no siempre coincida con la registral, lo cual no resulta lo más seguro para el tráfico, y lo conveniente sería la plena concordancia entre ambas, pero existiendo operaciones registrales previstas al efecto para hacer posible la concordancia del Registro de la Propiedad con la realidad extraregstral, entre dichas operaciones no se encuentra la de agrupación de fincas - con la matización apuntada ya con la Ley 13/2015, que tiende a procurar la concordancia superficial cuando se proceda a la agrupación-, ni puede exigírsele con carácter general al titular registral, por el carácter voluntario de la inscripción registral, actuaciones al efecto; lo cual nos coloca ante el requisito previsto en el art. 31 del Texto Refundido del Impuesto , en cuanto se exige que «Las primeras copias de escrituras y actas notariales... contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad...», y en este caso, resulta evidente que en modo alguno podría la nueva inscripción que ha de producirse de la agrupación de fincas descritas y la resultante de la operación sobre aquellas, incorporar unas edificaciones que resultan extrañas a dicha realidad registral objeto de descripción, pues la agrupación como negocio registral carece de repercusión alguna en la realidad externa pues exclusivamente se altera su consistencia registral; el negocio jurídico registral de agrupación de fincas resulta adecuado para procurar la modificación registral, pero no para incorporar una realidad que resulta ajena a la descripción registral de las fincas agrupadas, ni siquiera potencialmente, siendo necesario para ello algunas de las actuaciones que se prevén al efecto, como es el de declaración de obra nueva, tal y como en este caso ha sucedido; en definitiva, no resulta correcto valorar la finca conforme a su realidad material cuando esta resulta ajena a la operación registral, y lo que va a tener acceso al Registro es la simple alteración formal, y no la realidad material sobre la que se pretende valorar la operación. Si como ya anteriormente se ha puesto de manifiesto el hecho imponible es la documentación formal de un acto o contrato y si la finalidad que persigue el gravamen que nos ocupa es «ofrece(r) mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registros Públicos que en la ley se determinan», no cabe extender la base imponible a elementos ajenos a las especiales garantías registrales que constituyen dicha finalidad, en este caso a la finca registral resultante de la agrupación, y no a la finca material real a la que resulta extrañas las garantías registrales.

Todo lo cual ha de llevarnos a estimar, con las matizaciones realizadas, el presente recurso de casación sin necesidad de entrar sobre el último de los motivos, y por las mismas razones aquí expuestas, como jueces de la instancia procede estimar el recurso contencioso administrativo y anular los actos de los que trae causa el presente recurso.

TERCERO.- Sobre las costas.

La estimación de los dos primeros motivos de casación comporta, a su vez, la estimación del recurso contencioso administrativo, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el art. 139 no ha lugar a la condena en costas ni en casación ni en la instancia, dado en este último caso las fundadas dudas que pone de manifiesto los numerosos pronunciamientos judiciales de sentido contradictorios.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido
1.- Estimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de fecha 4 de febrero de 2016 , la que se casa y anula por las razones recogidas en los anteriores Fundamentos Jurídicos. **2. -** Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por Gas Natural SDG, SA, contra la resolución de 16 de octubre de 2014 del Tribunal Económico-



Administrativo Central, la que se anula así como los actos de los que trae causa, esto es, resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de fecha 22 de febrero de 2013, y la liquidación practicada por el Servicio de Planificación y Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 3.277.791,26 euros. **3.-** Sin imposición de las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO