



Roj: **STS 4868/2015 - ECLI:ES:TS:2015:4868**

Id Cendoj: **28079130022015100503**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/11/2015**

Nº de Recurso: **3068/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 14855/2013,**
STS 4868/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a trece de Noviembre de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación núm. **3068/2013** promovido por el Letrado de la Comunidad de Madrid contra la sentencia dictada, con fecha 30 de julio de 2013, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 814/2009 en materia de Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, por importe de 1.265.074,17 €.

Han comparecido en estas actuaciones como parte recurrida la Administración General del Estado, y en su representación y defensa el Abogado del Estado, y la entidad mercantil MS EDIFICIO SANTA HORTENSIA S.L., representada por Procuradora y dirigida por Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- El día 13 de enero de 2006 se autorizó por el notario de Madrid D. Enrique-Rafael García Romero, con el número 87 de su protocolo, *escritura de ratificación y elevación a público de documento privado de crédito hipotecario* (cuyo contenido quedó incorporado al Instrumento público formando parte integrante del mismo) en la que intervienen "CALYON sucursal en España" como prestamista o acreditante y "MS EDIFICIO SANTA HORTENSIA S.L." como acreditada, exponiendo que esta última entidad es dueña en pleno dominio de edificio sito en Madrid, c/ Corazón de María nº 42, con vuelta a la de Santa Hortensia 26-28, inmueble inscrito en el Registro de la Propiedad número 21 de Madrid, finca registral nº 5128.

Conforme a las cláusulas del contrato elevado a público, la acreditante concede a la acreditada un crédito por un importe máximo de hasta 113.301.010 € dividido en dos tramos, el tramo 1 de hasta 112.000.000 € de principal con el fin de refinanciar parcialmente la deuda existente respecto del inmueble y el tramo 2 de hasta 1.301.010 € de principal con el fin de sufragar el Impuesto sobre Operaciones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En la Cláusula 18 "Hipoteca", debemos destacar los siguientes extremos:

—"18.1. Constitución de Hipoteca. En garantía de las obligaciones que a su cargo surjan del presente contrato y, en particular, sin carácter limitativo, las obligaciones de pago del principal, intereses ordinarios y de demora, gastos y otras obligaciones de pago, incluyendo aquéllas nacidas del vencimiento o resolución anticipada del crédito, la acreditada constituye en este acto una hipoteca inmobiliaria de primer rango y de máximo sobre el inmueble a favor de la acreditante".



–"18.4. Responsabilidad hipotecaria. La responsabilidad máxima total imputada al inmueble en su conjunto, por razón de las obligaciones que garantice el presente contrato, queda establecida en una responsabilidad total máxima hipotecaria del inmueble de 11.200.000 €, correspondiente al principal del crédito".

–"18.5. Aumento de la responsabilidad máxima hipotecaria sujeto a condición suspensiva. Sin perjuicio de la eficacia inmediata de la constitución de la hipoteca sobre el inmueble por el importe establecido en la cláusula 18.4, y condicionado a que sucedan cualquiera de los acontecimientos que se describen a continuación, la acreditada acuerda en este acto el aumento de las cantidades aseguradas mediante la hipoteca de primer rango establecida de acuerdo con lo dispuesto anteriormente en la presente cláusula 18 en la siguiente cuantía:

a) por lo que se refiere al principal del crédito una cantidad adicional de 102.101.010 €; b) por lo que se refiere a intereses ordinarios, hasta un máximo de 12.762.626,25 €; c) por lo que se refiere a intereses de demora, hasta un importe máximo de 14.070.795,44 €; y por lo que se refiere a costas y gastos, hasta un importe adicional máximo de 1.166.578,31 €: La suma de los conceptos referidos en los párrafos anteriores determina una responsabilidad total máxima adicional hipotecaria del inmueble de 130.101.010 €.

–...El aumento de la cantidad máxima asegurada mediante la hipoteca pactada queda condicionado, conforme a lo previsto en el artículo 9.2ª de la Ley Hipotecaria, a que se produzca cualquiera de los siguientes acontecimientos, sea cual sea la solvencia o robustez financiera o crediticia de la acreditada en dicho momento:

(a) que en cualquier momento de la vigencia del crédito el ratio entre principal y valor del inmueble supere el 60%;

(b) que en cualquier momento de la vigencia del crédito, por cualquier motivo, el RCI disminuya por debajo del 1,75;

(c) que, habiendo sido parcialmente resuelto o renovado sólo parcialmente el contrato de arrendamiento actualmente suscrito entre IBM y la acreditada, IBM no desalojara el inmueble por completo y las rentas netas (definidas en la cláusula 10.2.2) a partir de entonces no permitieran asegurar el mantenimiento del RCI igual o superior al 1,75...;

(d) que, habiendo sido resuelto o no renovado el contrato de arrendamiento actualmente suscrito entre IBM y la acreditada, la acreditada no concertara, no más tarde del mes anterior a la fecha contractualmente pactada de desalojo de IBM... nuevos contratos de arrendamiento sobre el inmueble cuyas rentas netas ... aseguraran el mantenimiento del RCI igual o superior al 1,75 ...; y/o

(e) que sea declarado el concurso de la acreditada".

El ratio al que se refiere el apartado (a) y el RCI al que se refieren los apartados (b), (c) y (d) serán calculados y certificados por experto independiente. "... Para la constancia registral del cumplimiento de cualquiera de las condiciones suspensivas enumeradas en los apartados (a) a (e) anteriores de la presente cláusula mediante nota marginal, conforme a lo establecido en el artículo 23 de la Ley Hipotecaria, (CALYON) remitirá al Registro de la Propiedad la oportuna acta notarial... en la que se protocolicen el certificado emitido por el experto independiente acreditativo del cumplimiento. ...". "... Caso de que, llegado el décimo aniversario de la fecha de este contrato, no se hubiera evidenciado o acreditado al Registro de la Propiedad competente, el cumplimiento o incumplimiento de cualquiera de las condiciones suspensivas, a los efectos del artículo 23 de la Ley Hipotecaria, se entenderá que las condiciones han devenido incumplidas, en consecuencia, la ampliación condicionada de la responsabilidad máxima hipotecaria pactada en esta cláusula devendrá a partir de ese momento ineficaz, requiriendo las partes desde ya al Registrador de la Propiedad competente para que cancele la ampliación condicionada de la hipoteca en ese momento. ...".

SEGUNDO.- Mediante *Autoliquidación de fecha 13 de febrero de 2006*, el obligado tributario presenta modelo 601 por el concepto "Constitución de préstamos hipotecarios" con un valor declarado de 11.200.000,00 € y una cuota ingresada del 1% por importe de 112.000,00 €.

La Subdirección General de Gestión Tributaria de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid notificó a la entidad MS EDIFICIO SANTA HORTENSIA S.L. (NIF B82759242) *propuesta de liquidación provisional* realizada en el procedimiento de verificación de los datos contenidos en la autoliquidación presentada, concediéndole plazo para examinar el expediente y formular alegaciones.

El 21 de mayo de 2007, la interesada presentó *alegaciones* manifestando su disconformidad con la propuesta por entender que la hipoteca condicionada no desplegaría efectos hasta el momento en que se cumplan las condiciones establecidas y hasta ese momento habrá de reputarse como acto de contenido no valuable a efectos del impuesto por aplicación del artículo 2.2 del TRLITP-AJD.



El día 14 de junio de 2007, la citada Administración tributaria dictó acuerdo en el que se hacía constar que, notificada la propuesta de liquidación y una vez examinadas las alegaciones formuladas, se procede a practicar *liquidación provisional* por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, de la que resulta una deuda tributaria a ingresar de 1.265.074,17 € de los que 1.189.010,10 € corresponden a la cuota y 76.064,07 € a intereses de demora. El *cálculo de la cantidad a ingresar* se realiza de forma detallada en la hoja de liquidación que se acompaña; la base imponible considerada en la misma como valor comprobado por la Administración asciende a 130.101.010,00 euros; de la cuota íntegra (1.301.010,10 €) más los intereses de demora se descuenta el ingreso efectuado en la autoliquidación; en el apartado de Motivación del acuerdo se señala: "Error en la base imponible de acuerdo con los datos declarados (Casilla 01). La base imponible en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Y si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses (artículo 30.1 del RDL 1/1993, de 24 de septiembre)".

La liquidación provisional anterior fue notificada el 21 de junio de 2007, según acreditación del acto expedida por Agente notificador con esa fecha (arts. 109 y ss. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) e incorporada al expediente.

2. Contra la liquidación provisional se promovió *reclamación económico-administrativa* en escrito presentado el 20 de julio de 2007 en el que la entidad interesada se limitó a solicitar se tuviera por interpuesta; dicha reclamación fue registrada en el Tribunal Económico-Administrativo Central con el nº 00/03978/2007, siendo notificada la puesta de manifiesto del expediente el 21 de enero de 2008. Con fecha 22 de febrero de 2008 se presentó un nuevo escrito en el que, tras exponer nuevamente todos los hechos, incluido el del pago de la liquidación impugnada de 1.265.074,17 euros efectuado el 2 de agosto de 2007 según la reclamante, se realizaron alegaciones cuyo contenido se da por reproducido íntegramente y que, en síntesis, se refieren a: 1). Falta de motivación de la liquidación impugnada; 2). Inexistencia de un Acto jurídico de contenido valuable y, 3). Inexigibilidad del Impuesto hasta el momento del cumplimiento de la condición suspensiva, para terminar solicitando que se anule la liquidación provisional.

TERCERO.- 1. Como consecuencia de los hechos que originaron la liquidación provisional en el procedimiento de gestión, al obligado tributario MS EDIFICIO SANTA HORTENSIA S.L. se le instruye *expediente sancionador* que se inicia con Acuerdo de fecha 28 de junio de 2007 del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid en el que se designa instructor, se propone la sanción correspondiente a la calificación de la conducta apreciada y se concede al presunto infractor el plazo de diez días para formular alegaciones; el expediente concluyó con *Acuerdo de imposición* de sanción por comisión de infracción tributaria consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos jurídicos documentados, derivada de la Escritura otorgada el día 13 de enero de 2006. La infracción tributaria se califica como leve por no existir ocultación haciéndose constar que, ha transcurrido el plazo concedido sin que se tenga constancia de la aportación de otros datos, pruebas o circunstancias que deban incorporarse al expediente y partiendo de que se ha interpuesto reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional de la que deriva la sanción, se modifica la propuesta eliminando las reducciones incluidas en la misma. La liquidación por sanción asciende a un importe a ingresar de 594.505,05 € [50% s/ (1.301.010,10 -112.000,00)] Esta sanción fue notificada el día 7 de diciembre de 2007 según acreditación del acto expedida por Agente notificador con esa fecha (arts. 109 y ss. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) e incorporada al expediente.

2. Contra la liquidación sancionadora, la interesada promovió *reclamación económico-administrativa* en escrito presentado el 4 de enero de 2008 en el que se limitó a solicitar se tuviera por interpuesta; dicha reclamación fue registrada en el Tribunal Central con el nº 00/02646/2008, siendo notificada la puesta de manifiesto del expediente el 11 de febrero de 2008 , y con fecha 7 de marzo de 2008 se presentó un nuevo escrito en el que, tras exponer los hechos, se realizaron alegaciones cuyo contenido se da por reproducido íntegramente y que, en síntesis, se refieren a: 1). Falta de motivación de la resolución del expediente sancionador nº PS639/07 y, 2). Inexistente responsabilidad tributaria que determine la procedencia de la sanción por ampararse la actuación de la reclamante en una interpretación razonable de la norma; termina solicitando que se acuerde la anulación de la resolución sancionadora así como la acumulación de la dos reclamaciones interpuestas ante este mismo Tribunal.

CUARTO.- Haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria , el Tribunal Económico- Administrativo Central acuerda, con fecha 10 de marzo de 2008, la acumulación de las reclamaciones interpuestas no procediendo recurso alguno contra este Acuerdo, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del mismo artículo.



En resolución de 14 de abril de 2009 (RG 3978-07; RG 2646-08) el TEAC acordó: 1. En la reclamación 00/3978/2007, relativa al Acuerdo de liquidación provisional practicada por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados y cuantía de 1.265.074,17 euros, desestimarla, confirmando el acto impugnado. 2. En relación a la reclamación 00/2646/2008, relativa al Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria dictado por el mismo concepto, estimarla, anulando el mismo, de acuerdo con lo expuesto en los fundamentos de derecho octavo y noveno anteriores.

QUINTO.- Contra la resolución dictada por el TEAC con fecha 14 de abril de 2009 la entidad mercantil promovió *recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid*, que fue turnado a la Sección Novena y resuelto en sentencia núm. 802/2013, de 30 de julio, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que estimando el presente recurso contencioso administrativo nº 814/09, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña María Cruz Reig Gastón, en nombre y representación de MS Edificio Santa Hortensia S.L., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 14 de abril de 2009, por la que se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra liquidación provisional practicada por la Comunidad de Madrid de 14 de junio de 2007, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, por importe de 1.265.074,17 €, y se estima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria de fecha 5 de diciembre de 2007, debemos anular y anulamos dichas resoluciones por no ser ajustadas al ordenamiento jurídico. No ha lugar a la imposición de las costas procesales causadas en esta instancia".

SEXTO.- Contra la referida sentencia el Letrado de la Comunidad de Madrid preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y formalizado por el Abogado del Estado y por la representación procesal de la entidad mercantil MS EDIFICIO SANTA HORTENSIA S.L. sus oportunos escritos de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 10 de noviembre de 2015 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna por el Letrado de la Comunidad de Madrid en el presente recurso de casación la sentencia dictada el 30 de julio de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 814/2009 interpuesto por la representación de la entidad MS Edificio Santa Hortensia S.L. contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 14 de abril de 2009, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra liquidación provisional practicada por la Comunidad de Madrid de 14 de junio de 2007, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, por importe de 1.265.074,17 €, y se estima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria de fecha 5 de diciembre de 2007.

SEGUNDO.- Dice la *sentencia recurrida* que "el **hecho imponible del IAJD, documentos notariales**, se encuentra definido en el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, según el cual, están sujetos al IAJD " 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, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, ...".

Se establecen en el precepto transcrito, por tanto, como requisitos para la tributación por Actos Jurídicos Documentados: a).- que se trate de un documento notarial; b).- que contenga actos jurídicos evaluables económicamente e inscribibles en el Registro de la Propiedad; y c).- que no estén sujetos a las otras modalidades del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales ni al de Sucesiones y Donaciones".

Así pues, el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias.



Y cuando el acto jurídico documentado es la constitución de un préstamo (o crédito) garantizado con hipoteca, como aquí ocurre, es reiterada la doctrina del Tribunal Supremo que entiende que el hecho imponible del IAJD es único y bascula en torno al préstamo (o crédito).

En este caso el acto jurídico que se documenta es la concesión de un crédito a la mercantil MC EDIFICIO SANTA HORTENSIA S.L. por un importe máximo de 113.301.010 euros que se garantiza con la constitución, a favor de la entidad acreditante, de una hipoteca de primer rango y de máximo sobre un inmueble (un edificio) propiedad de la mercantil, hasta un importe máximo inicial de 11.200.000 euros (cantidad sensiblemente inferior al crédito concedido), pactándose, además, que las cantidades aseguradas con dicha hipoteca quedarán aumentadas hasta un importe total (incluidos, intereses, gastos y costas) de 130.101.010 €, si se cumplieran cualquiera de las condiciones que se detallan.

Por tanto, el acto que se documenta es la concesión de un crédito garantizado con una hipoteca que responde de una cantidad sensiblemente inferior al importe del crédito concedido, pero que, si se dan las condiciones que se detallan, responderá hasta el total de dicho crédito concedido, mas los correspondientes intereses, gastos y costas. Y este acto jurídico, en su contenido íntegro, es inscribible en el Registro de la Propiedad. Por tanto, 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.

Lo condicionado no es, pues, ni la concesión del crédito por importe máximo de 113.301.010 euros –no olvidemos que el hecho imponible del impuesto es único y bascula en torno al préstamo (o crédito)–, ni la constitución misma de la hipoteca, sino sólo el incremento de cobertura de tal garantía hipotecaria que se constituye, incremento que es el que se somete a condiciones precisas cuyo cumplimiento permite elevar la cantidad garantizada hasta 130.101.010 € (importe del principal del crédito, intereses, gastos y costas). Y toda esta operación compleja, en todos sus términos (incluida la parte condicionada), goza de la garantía que para el tráfico jurídico supone su formalización en documento público notarial y su inscripción en estos completos términos en el Registro de la Propiedad. Por tanto, es el acto en su integridad el que se documenta y el que debe ser valorado económicamente también en su íntegro contenido económico que es como accede al Registro ya que, incluso en esa forma parcialmente condicionada, se beneficia de su constancia en documento notarial y del acceso al Registro de la Propiedad y, desde ese mismo momento, perjudica a terceros.

Por tanto, con la formalización de la escritura de 13 de enero de 2006, debemos entender que se realiza el hecho imponible del impuesto de actos jurídicos documentados en los términos que se reflejan en la liquidación impugnada, debiendo por ello entenderse devengado dicho impuesto, al amparo del artículo 49.1.b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, el día en que dicho documento ha sido formalizado.

Otra cosa es que el impuesto sea exigible ya que una cosa es el devengo del impuesto y otra su exigibilidad (art. 21 LGT). En la última alegación de la demanda se invocaba el artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, como óbice para dictar la liquidación impugnada, disponiendo dicho precepto que:

"En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere suspensiva no se liquidara el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente. Si la condición fuere resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57".

En este caso en la escritura pública de 13 de enero de 2006, se documenta (en el aspecto no reflejado en la autoliquidación presentada por la mercantil actora) un crédito garantizado con una hipoteca sometida a condición suspensiva y esta Sala se ha pronunciado ya sobre la aplicabilidad a estos supuestos de hipotecas sometidas a condición suspensiva del precepto invocado por la actora, artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, en su sentencia nº 1361/2007, de 23 de noviembre de 2007, dictada en el recurso nº 2711/03.

Este mismo criterio ha sido reiterado en la sentencia nº 313/2012, de 10 de mayo de 2012, dictada por la misma Sección, en el recurso nº 1185/2009, razones por las cuales, en debida aplicación del principio de unidad de doctrina, debemos estimar esta alegación actora, debiendo anularse la liquidación impugnada por no ser exigible la deuda tributaria al amparo del artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

TERCERO.- El Letrado de la Comunidad de Madrid formula su recurso de casación en base a un motivo de casación único, que se ampara en el artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Se reputa infringido por la sentencia recurrida el artículo 49 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).



La sentencia de instancia, después de concluir en el FD Séptimo que el devengo del impuesto efectivamente se ha producido, aborda en su FD Octavo la cuestión de la exigibilidad del impuesto.

La conclusión a la que llega, aplicando el artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y por unidad de doctrina siguiendo el criterio plasmado en sentencia del propio Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de mayo de 2012 (rec. 1185/2009), es la de entender que, dado que estamos ante hipoteca sujeta a condición suspensiva, no será exigible el Impuesto hasta que tal condición se cumpla.

Lo relevante a efectos del presente recurso de casación es que la Sentencia recurrida infringe el artículo 49 del TRLITP y AJD que debe aplicarse conjuntamente con el artículo 2.2 del mismo texto legal; así, tratándose de una condición suspensiva y siendo gravado el negocio al que se incorpora por la modalidad de TPO (al gravarse precisamente el acto o contrato traslativo o equiparado a las transmisiones), al no realizarse ésta no se exigirá el Impuesto hasta que no se cumpla la previsto como condición. En cambio, y tal y como ocurre en el supuesto que nos ocupa, cuando lo que resulta sometido a gravamen es la escritura que recoge dicho acto o contrato, al gravarse el documento que formaliza el negocio y no el propio negocio, el gravamen resulta exigido desde el instante de la formalización, sin que el hecho de que contenga condiciones suspensivas modifique este tratamiento.

Realmente la existencia de este tipo de cláusulas suspensivas no afecta a la escritura en sí, sino al negocio que contiene por lo que, al gravarse la escritura (que no puede decirse que tenga suspendidos sus efectos, pudiendo tramitarse como otra cualquiera a efectos notariales y registrales) la inscripción será acorde con el negocio de que se trate (en el presente supuesto la inscripción de la hipoteca), aunque con la condición suspensiva que se haya impuesto a la misma la escritura resulta gravada desde su formalización.

A mayor abundamiento y como complemento de lo expuesto hay que precisar que la suspensión del devengo del Impuesto regulada en el apartado segundo del artículo 49 del Real Decreto Legislativo 1/1993 sólo resulta aplicable en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas; así, citando la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de julio de 2006 "dicho apartado se refiere a la adquisición de bienes, especificando que se entenderá siempre realizada el día que desaparezcan las limitaciones de su efectividad, circunstancia que no puede aplicarse a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales (ni a las otras Modalidades del Impuesto) pues el documento comienza a desplegar efectos desde su formalización".

En definitiva, de haberse aplicado el artículo 49 citado en el sentido expuesto, el impuesto no debería haberse entendido meramente devengado sino también perfectamente exigible por lo que el sentido del fallo debería haber sido de desestimación de la pretensión ejercida en la instancia.

CUARTO.- En este caso de que el derecho real de hipoteca aparece asociado a operaciones de crédito realizadas por entidades financieras, comportando ello la incidencia en el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo devengo en las prestaciones de servicio se produce en el momento en que se prestan, efectúan o ejecutan las operaciones gravadas, conforme al art. 75.Uno.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, si bien estas operaciones se declaran exentas en el art. 20.Uno.18º de dicha Ley.

Pues bien, como la operación de crédito está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque esté exenta de tributación, no está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, lo que permite que entre en juego la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad documentos notariales, vinculada a la primera copia de la escritura pública notarial por la que se constituye el derecho real de hipoteca, tal y como viene declarando esta Sala, entre otras, en la sentencia de 14 de mayo de 2004, casación 4075/1999.

En efecto, el artículo 31.2 del Texto Refundido, referido a los documentos notariales, sujeta a gravamen las primeras copias de escrituras y actas notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuables, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a los conceptos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones societarias.

En todo caso, para precisar la fecha de devengo se debe recordar que el gravamen por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad documentos notariales, se vincula al documento notarial expedido, 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 Registros 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.

Sentado lo anterior, la Sala anticipa que procede estimar el recurso.

Es cierto que el artículo 2.2 del Texto Refundido aparece incluido en el Título Preliminar relativo a la naturaleza y contenido del impuesto, que grava las transmisiones patrimoniales, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados, pero no lo es menos que el mismo no comprende la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, al referirse sólo a la suspensión de la liquidación correspondiente al acto o contrato objeto de condición suspensiva, como luego establece con toda claridad el *artículo 49*, que aparece incluido en el título IV, relativo a disposiciones comunes, al señalar que:

"1- El Impuesto se devengará:

a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato grabado.

b) En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.

2. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se haya suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan".

De acuerdo con este precepto, el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se produce en distinto momento según cuál sea la modalidad que grava el hecho imponible realizado. En las modalidades de operaciones societarias y actos jurídicos documentados el impuesto se devenga, en todo caso, el día en que se formalice el acto sujeto. Por tanto el devengo debe entenderse producido siempre en ese momento, ya que el precepto no recoge excepción alguna a dicha regla. Las condiciones suspensivas no pueden tener efecto suspensivo del devengo del impuesto, ya que el hecho imponible no es el acto o contrato contenido en el documento, sino su documentación, es decir el propio documento.

Así lo declaramos, entre otras, en las *sentencias de 24 de febrero de 1996, 4 de diciembre de 1997, 21 de mayo de 1998, 30 de octubre de 1999 y 24 de octubre de 2003*.

La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1996 (rec. apelación 2945/1991) señalaba: "el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados grava esencialmente el documento, es decir, la formalización jurídica mediante ciertos documentos notariales, de actos y contratos, no de hechos, jurídicos inscribibles...".

Y la del mismo Tribunal de 4 de diciembre de 1997, que incluye dentro del concepto documentos notariales inscribibles en el Registro de la Propiedad aquellos que son susceptibles de figurar en el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento de posesión, aclara con rotundidad: "Pues 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 Registro públicos, con los efectos que de ello se derivan".

En la de 21 de mayo de 1998 afirmamos que en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados el hecho imponible es la documentación de actos jurídicos, gravándose todas las partidas garantizadas con la hipoteca que se documenta, con independencia de su realización inmediata o futura, con o sin condición, al contrario de la modalidad de transmisiones patrimoniales en la que mientras no se produce la transmisión no se origina el hecho imponible.

En el mismo sentido se encuentra la *sentencia de 30 de octubre de 1999*, aunque en ella la cuestión litigiosa se refería a la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1999 se refería a la de *21 de mayo de 1998* que declaró sin paliativos que la base imponible en una escritura de préstamo hipotecario está constituida por el total de las partidas garantizadas por la hipoteca incluyendo, además del importe del préstamo, las sumas por intereses, comisiones, demora y gastos, pues todos los conceptos contemplados en la escritura y valorados en la misma forman parte de la base imponible, sin que pueda legítimamente separarse unas de otras cantidades valorativas de lo pactado y consignado en el documento, pues en el Impuesto que nos ocupa, el hecho imponible es la documentación de actos jurídicos, y aquí ese acto jurídico comprende todas las partidas garantizadas con la hipoteca que se documenta, con independencia de su realización inmediata o futura con o sin condición, al contrario del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en el que, mientras no se produce la transmisión, teniendo para ello en cuenta lo dicho en los artículos 609 y concordantes del Código Civil, no se produce el hecho imponible.



Por su parte, la *sentencia de 24 de octubre de 2003*, dictada en interés de ley, considera el impuesto de Actos Jurídicos Documentados de naturaleza formal, que grava el otorgamiento de determinados documentos inscribibles en los Registros Públicos por las garantías que otorgan a los actos.

De la doctrina expuesta se deduce que el hecho imponible de la modalidad de actos jurídicos documentados es la documentación en sí de actos jurídicos y que, aunque la eficacia de éstos sí puede someterse a alguna limitación temporal, no ocurre lo mismo con el documento que les sirve de soporte, pues el documento existe y es eficaz (en los términos que se deduzcan de su contenido) desde que se formaliza. Es decir, el documento, como soporte físico, no se somete a limitación alguna, o se formaliza o no se formaliza, pero una vez formalizado, ya existe en el mundo jurídico, con independencia de que el acto o contrato que se formaliza o documenta en él sea ya eficaz o no. Esta es la razón de que el devengo del impuesto se regule en el apartado 1 del TRLITP de forma separada para la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (letra a) del apartado 1) y para las modalidades de operaciones societarias y de actos jurídicos documentados (letra b) del apartado 1), pues mientras en la primera modalidad el devengo es susceptible de diferimiento si concurre alguna limitación de la eficacia de la adquisición, en las otras dos modalidades el devengo se produce en todo caso al formalizarse el acto sujeto a gravamen, formalización que no admite limitación de su eficacia.

Frente a ello, no cabe invocar supuestos en los que se grava la constitución de derechos reales, por estar sujeta, en principio, a la modalidad de transmisiones patrimoniales, y en donde puede operar la regla del artículo 2.2 del Texto Refundido. En esta línea se encuentra nuestra *sentencia de 6 de noviembre de 2000* (casa. 2969/1999), que se refiere a la constitución de prenda en garantía de opción de compra sobre acciones, estando sometida tanto la prenda como la opción a la condición suspensiva de obtención de autorización administrativa, dándose la circunstancia de que antes del cumplimiento de la condición se dejan sin efecto.

En definitiva, otorgada una escritura con los requisitos que menciona el artículo 31.2 del Texto Refundido, incluso en el supuesto de que la condición pactada para el préstamo escriturado fuera calificada de suspensiva, no procede la suspensión de la liquidación de la cuota gradual del concepto actos jurídico documentado, pues el devengo se produce el día en que se formaliza el acto sujeto a gravamen, exista o no condición, por lo que la suspensión del devengo regulada en el apartado 2º del artículo 49 sólo resulta aplicable en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al referirse dicho apartado a la adquisición de bienes.

Como dice la sentencia recurrida, el acto que se documenta es la concesión de un crédito garantizado con una hipoteca que responde de una cantidad sensiblemente inferior al importe del crédito concedido, pero que, si se dan las condiciones que se detallan, responderá hasta el total de dicho crédito concedido, más los correspondientes intereses, gastos y costas. Y este acto jurídico, en su contenido íntegro, es inscribible en el Registro de la Propiedad. Por tanto, 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.

La situación de pendencia no afecta propiamente al derecho real de hipoteca en su integridad sino al aumento de la responsabilidad por ella garantizada. Y no se puede objetar a la situación jurídico-real así configurada que adolezca de indeterminación alguna, pues el crédito ha quedado perfectamente precisado en todos sus aspectos definidores (titular, importe máximo, plazo etc.), con satisfacción de las exigencias del denominado principio de especialidad.

No se trata de un gravamen potencial sino de un derecho de garantía actual de un crédito existente, que perjudica a los terceros adquirentes desde su constitución, si bien se modaliza la cobertura de dicho crédito de suerte que además de la parte inicialmente asegurada se extiende --si se cumple la condición-- a otra parte también determinada".

Y en estos completos términos el acto jurídico documentado en la escritura resulta inscribible en el Registro de la Propiedad y perjudica a terceros adquirentes del inmueble hipotecado.

Lo condicionado no es, pues, ni la concesión del crédito por importe máximo de 113.301.010 euros ni la constitución misma de la hipoteca, sino sólo el incremento de cobertura de tal garantía hipotecaria que se constituye, incremento que es el que se somete a condiciones precisas cuyo cumplimiento permite elevar la cantidad garantizada hasta 130.101.010 € (importe del principal del crédito, intereses, gastos y costas). Y toda esta operación compleja, en todos sus términos (incluida la parte condicionada), goza de la garantía que para el tráfico jurídico supone su formalización en documento público notarial y su inscripción en estos completos términos en el Registro de la Propiedad. Por tanto, es el acto en su integridad el que se documenta y el que debe ser valorado económicamente también en su íntegro contenido económico que es como accede al Registro ya que, incluso en esa forma parcialmente condicionada, se beneficia de su constancia en documento notarial y del acceso al Registro de la Propiedad y, desde ese mismo momento, perjudica a terceros.



Por tanto, con la formalización de la escritura de 13 de enero de 2006, debemos entender que se realizó el hecho imponible del impuesto de actos jurídicos documentados en los términos que se reflejaron en la liquidación impugnada, debiendo por ello entenderse devengado y exigible dicho impuesto el día en que dicho documento ha sido formalizado. Por ello, procede en este caso la tributación a efectos de AJD, pues en dicho Impuesto, el devengo se produce el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen, con independencia de que el acto o contrato que se documente esté sometido a condición, término, fideicomiso o cualquier otra limitación que suspenda temporalmente su eficacia, pues el hecho imponible es el propio documento. Por eso, la regla del artículo 2.2 del RDLeg. 1/199 no es aplicable a los conceptos sujetos a AJD.

QUINTO.- En el mercado hipotecario las hipotecas sometidas a condición suspensiva son una categoría que ha sido muy cuestionada por cuanto la hipoteca condicional no protege al acreedor del incumplimiento de la obligación más que cuando la condición se cumple.

Civilmente, la admisibilidad de las hipotecas sometidas a condición ha sido aceptada por la Dirección General de los Registros y del Notariado, en resoluciones de 2 y 3 de septiembre de 2005, en las que admite la validez de la inscripción de pagos que determinan el condicionamiento de la hipoteca a determinados supuestos.

Fiscalmente, sin embargo, las hipotecas sometidas a condición se miran con desconfianza porque se sospecha que la auténtica razón para su constitución es la elusión del pago del Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados. En efecto, dicho gravamen no se exige hasta que la condición se cumpla y si la hipoteca ha accedido al Registro de la Propiedad sometida a condición será difícil que exija el gravamen cuando se produzca ulteriormente la circunstancia determinante de su exigencia, pues la inscripción ya se habrá efectuado y no podrá cerrarse el Registro ante el impago fiscal. Es significativo que, con alguna rara excepción, los Tribunales fiscales que se han enfrentado al fenómeno de las hipotecas condicionadas han reaccionado frente a la elusión fiscal pretendida, supuestamente, por los otorgantes. Así, este Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de septiembre de 1993, efectuó una distinción importante al respecto, al diferenciar las condiciones que afectan al crédito y las que afectan a la hipoteca, diciendo que la hipoteca no está sometida a condición alguna, preténdase ésta suspensiva o resolutoria, la cual puede afectar al derecho de crédito que garantiza, pero no al documento mediante el que se constituyó la hipoteca y dio lugar inscripción -constitutiva- en el Registro de la Propiedad. En consecuencia, señalaba este Alto Tribunal, **el obligado tributario deberá satisfacer el impuesto sobre los actos jurídicos documentados sin tener en cuenta la existencia de la condición.** En fecha más reciente -25 de junio de 2001- este mismo Tribunal ha señalado que el hecho de que la hipoteca garantice determinadas responsabilidades futuras previsibles, pero aleatorias, no implica en absoluto que el préstamo hipotecario esté sometido a condición suspensiva, negando la suspensión del pago del impuesto y señalando que la operación se liquida inmediatamente atendiendo a la base del valor total garantizado con la hipoteca.

SEXTO.- Estimado el recurso y, por las mismas razones, procede desestimar el recurso contencioso administrativo que interpuso MS EDIFICIO SANTA HORTENSIA S.L., con la consiguiente confirmación de la resolución del TEAC de 14 de abril de 2009, así como de la liquidación a que se refiere, sin que proceda hacer imposición de **costas**.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid, contra la sentencia de 30 de julio de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que se casa y anula.

SEGUNDO.- Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por MS EDIFICIO SANTA HORTENSIA S.L., contra la resolución del TEAC de 14 de abril de 2009, que se confirma, así como la liquidación a que se refiere, sin costas

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Rafael Fernandez Montalvo.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.