



Roj: **STS 4905/2015 - ECLI:ES:TS:2015:4905**

Id Cendoj: **28079130022015100506**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/11/2015**

Nº de Recurso: **1372/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 4640/2014,**
STS 4905/2015

SENTENCIA

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

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación número **1372/2014**, interpuesto por la Comunidad de Madrid, contra la sentencia de 21 de febrero de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo número 879/2011, relativo al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Han comparecido como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, y la mercantil ING RPF MORALEJA INVERSIONES, S.L, representada por la Procuradora Doña María José Bueno Ramirez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por ING RPF MORALEJA INVERSIONES, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC en adelante) de 28 de abril de 2011, por la que se desestima el recurso de alzada deducido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 24 de septiembre de 2010, que confirmó la liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, por importe de 666.866,90 euros, en relación con una escritura de préstamo hipotecario sujeta a condiciones suspensivas.

En fecha 27 de julio de 2006 ING REAL ESTATE FINANCE (ESPAÑA), E.F.G. SA, concedió un crédito por importe de total máximo de 46.616.397,12 euros a ING. RPF MORALEJA INVERSIONES, S.L, quien constituyó una hipoteca en garantía del mismo sobre determinados inmuebles de su propiedad, quedando la eficacia de la hipoteca condicionada al cumplimiento de cualquiera de las circunstancias económicas que se describían en el apartado 16.5 de la escritura, tales como que el valor de mercado de los inmuebles sea inferior a 115.000.000 euros; que el importe de los ingresos recibidos por el arrendamiento sea inferior al 85% de las rentas netas conjuntas actuales; que el ratio entre el principal y el valor de los inmuebles supere el porcentaje previsto para cada periodo de disposición establecido, y que el RCI disminuya por debajo del 160% durante la duración del contrato, estableciéndose que para la constancia registral del cumplimiento de cualquiera de las condiciones mediante nota marginal "ING REF" remitirá al Registro de la Propiedad la oportuna acta notarial en la que se protocolice el certificado emitido por experto independiente acreditativo del cumplimiento, y que por el contrario si en el plazo de 7 años no se hubiera evidenciado al Registro de la Propiedad competente el cumplimiento o incumplimiento de al menos una de las condiciones suspensivas, se entendería que las



condiciones han devenido incumplidas y, en consecuencia, la hipoteca pactada devendría a partir de ese momento ineficaz y se cancelaría.

La Sala de instancia reproduce otra anterior de la propia Sala y Sección de 30 de Julio de 2013, recaída en el recurso núm. 814/2009, que declara que la constitución de una hipoteca en escritura pública sometida a condición suspensiva no debe tributar por el concepto de Actos Jurídicos Documentados hasta que ésta se cumpla ante lo que dispone el art. 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 .

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, el Letrado de la Comunidad de Madrid preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue interpuesto ante la Sala, invocando como motivo único la infracción del 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, por entender que en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados el impuesto se devenga siempre en el momento de la formalización del acto sujeto a gravamen, y ello con independencia de que el acto, contrato o cualquier otro negocio jurídico contenido en el documento esté sometido a condición.

TERCERO.- Conferido traslado al Abogado del Estado y a la representación de la entidad para el trámite de oposición, RPF MORALEJA INVERSIONES, S.L, solicitó sentencia en la que se declare no haber lugar al recurso de casación interpuesto, confirmando la sentencia impugnada, por ser conforme a Derecho.

Por su parte, el Abogado del Estado presentó escrito manifestando que se abstendría de formular oposición.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 10 de noviembre 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.- Procede examinar, ante todo, la inadmisibilidad que postula la representación de la mercantil RPF MORALEJA INVERSIONES S.L, frente al recurso de casación que interpone la Comunidad de Madrid contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia, por la que se estimó el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del TEAC que confirmó la liquidación practicada por la Oficina Liquidadora de Alcobendas de la Comunidad de Madrid por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

De un lado, alega que el recurso de casación carece manifiestamente de fundamento, pues basada la estimación del recurso en la interpretación que la Sala de instancia hace del art. 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, concluyendo que resulta aplicable a todas las modalidades del tributo, Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados, la casación no critica la ratio decidendi del fallo, ni el contenido de la sentencia de 4 de febrero de 2002 en que se apoya, al limitarse a afirmar que la sentencia impugnada infringe el artículo 49 del Real Decreto Legislativo 1/1993, precepto que en ningún momento aparece mencionado.

Por otra parte, sostiene que el escrito de preparación no contiene el juicio de relevancia que exige el art. 86.4 de la ley Jurisdiccional, al invocar exclusivamente la infracción del art. 49 del Texto Reformado pero no la del art. 2.2 de dicho texto legal, no justificando tampoco cómo la infracción de aquel precepto, por qué, y de qué forma ha influido en el fallo.

No podemos aceptar la inadmisibilidad pretendida, toda vez que la controversia en la instancia giró sobre la inaplicación por la Administración de la regla del diferimento de la liquidación del Impuesto recogida en el art. 2.2 del Texto Refundido, sin que ello fuera incompatible con lo dispuesto en el art. 49 del mismo texto, precepto en el que se basó el acuerdo de liquidación, al sostener que la regla de devengo contenida en el apartado 2 sólo era aplicable al gravamen por Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por lo que el gravamen por Actos Jurídicos Documentados debe liquidarse y es exigible desde el momento en que se formaliza el documento público, con independencia de que se haya o no cumplido la condición suspensiva.

Ante esta realidad, se entiende perfectamente la invocación sólo como infringido del art. 49, debiendo admitirse que implicaba una crítica a la sentencia, por interpretar que la regla contenida en el art. 2.2 llevaba a mantener que las condiciones suspensivas de un acto, contrato o negocio, recogidas en escritura notarial, también suspenden los efectos de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en contra de lo que dispone el citado artículo 49.

Siendo todo ello así, hay que estimar también que el escrito de preparación del recurso contiene el juicio de relevancia preciso, al señalar que en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados lo que se grava es



el documento que formaliza el negocio, y no el propio negocio, por lo que el importe resulta exigible desde el instante de la formalización, sin que el hecho de que contenga condiciones suspensivas modifique este tratamiento.

Por lo expuesto, procede rechazar la inadmisibilidad lo que nos permite entrar en el fondo.

SEGUNDO.- La cuestión planteada se reduce a determinar si las condiciones suspensivas que afectan al crédito, recogidas en la escritura notarial otorgada, suspenden los efectos de la cuota gradual de documentos notariales en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, toda vez que el artículo 2.2 del Texto Refundido excluye la liquidación en los actos o contratos sometidos a una condición suspensiva hasta que ésta se cumpla. Concretamente dispone 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 fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente".

La tesis que defiende la Comunidad recurrente es que el apartado 2 del art. 49, que señala que "toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle 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", supone una excepción a la regla general del devengo del apartado 1, aplicable en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que atiende al día en que se realiza el acto o contrato gravado, al referirse a la adquisición de bienes, pero que tratándose de las restantes modalidades, esto es, de operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el impuesto se devenga el día en que se formaliza el acto sujeto a gravamen, sin que se recoja excepción alguna, por lo que la interpretación que debe darse al apartado 2 del referido artículo es que las condiciones suspensivas, y demás limitaciones temporales de la eficacia de los actos y contratos gravados, despliegan sus efectos de diferimiento sólo en el ámbito de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en la cual se producen desplazamientos patrimoniales de bienes y derechos, los cuales no deben entenderse realizados cuando se formalicen, sino cuando efectivamente se produzcan las adquisiciones de tales bienes y derechos, pero que en el ámbito de la modalidad de actos jurídicos documentados las condiciones suspensivas no pueden tener ese mismo efecto suspensivo del devengo, ya que el hecho imponible no es el acto o contrato contenido en el documento, sino su documentación, es decir, el propio documento, como reiteradamente ha expuesto el Tribunal Supremo en una consolidada jurisprudencia, sentencias, entre otras, de 21 de mayo de 1998 , y 30 de octubre de 1999 y 24 de octubre de 2003 .

Frente a ello se opone la entidad recurrida, al señalar que el razonamiento del Letrado de la Comunidad Autónoma se basa en una errónea identificación de los conceptos de devengo y exigibilidad del Impuesto, pese a que la ley propia de cada tributo puede establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar en un momento distinto al del devengo del tributo, como en este caso ocurre al excluir el art. 2.2 con carácter general la liquidación del impuesto en los actos o contratos sometidos a una condición suspensiva hasta que ésta se cumpla.

TERCERO.- Debemos partir 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".

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, una interpretación sistemática del Texto Refundido, debe llevar a entender que el mismo no comprende la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, al referirse sólo a la suspensión de la liquidación del acto o contrato sometido a condición suspensiva, tal y 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 y Actos Jurídicos Documentados 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.

Por el contrario en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, no siempre se producirá el devengo en el mismo momento, pues el artículo 49 establece una regla general en su apartado 1, letra a), y una regla especial en su apartado 2. Según la regla general en esta modalidad, el impuesto se devengará el día en que se realice el acto o contrato gravado. Sin embargo esta regla general cede ante la regla especial cuando se den los requisitos para su aplicación.

Así lo declaramos, entre otras, en las sentencias de 24 de febrero de 1996 (rec. de apelación 2945/1991), 4 de noviembre de 1997 (casación en interés de Ley 7662/1995), 21 de mayo de 1998 (casación 2541/1992), 30 de octubre de 1999 (casación para la unificación de doctrina 1555/1995) y 24 de octubre de 2003 (casación en interés de Ley 67/2002), reiterándolo en las de 25 de abril de 2013 (casación 5699/2010) y 13 de septiembre de 2013 (casación para la unificación de doctrina 4600/2012).

En la primera de ellas, esto es en la de 24 de febrero de 1996, afirmamos que "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 en la 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, se 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 Registros públicos, con los efectos que de ello se derivan".

Por su parte, en la de 21 de mayo de 1998 señalábamos 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, 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.

También 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.

Finalmente, las sentencias de 25 de abril y 13 de septiembre de 2013 mantienen el mismo criterio, aunque la primera se refiere a un préstamo hipotecario sometido a condiciones suspensivas que no tuvo acceso registral, y la segunda interpreta el requisito de la registralidad del acto o contrato en los Registros públicos.



Basta, pues, que concurran todos los presupuestos a que se refiere el 31.2 para que surja el hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad documentos notariales, devengándose el impuesto en el día en que se formaliza el acto sujeto al gravamen, al ser la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico.

Siendo esto así, la controversia a dilucidar en este caso tiene que ver realmente con la necesidad de precisar si la exigibilidad de la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad documentos notariales, comienza o no en la fecha de otorgamiento de la escritura pública, cuando se produjo el devengo.

A tal efecto, hay que diferenciar las condiciones que afectan al crédito con garantía hipotecaria y las que afectan al documento mediante el que se constituye la hipoteca, dando lugar a su inscripción-constitutiva en el Registro de la Propiedad, en tanto que siendo el objeto de imposición en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad documentos notariales, el documento público otorgado, la suspensión de la liquidación de este concepto impositivo no resulta posible atendiendo a la existencia de condiciones que realmente son de aplicación al crédito.

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 crédito escriturado fuera calificada de suspensiva, no procede la suspensión de la liquidación de la cuota gradual del concepto Actos Jurídicos Documentados, modalidad documentos notariales, pues el devengo se produce el día en que se formaliza el acto sujeto a gravamen, exista o no aquella condición, por lo que la suspensión del devengo regulada en el apartado 2º del art. 49 sólo resulta aplicable en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al referirse dicho apartado a la adquisición de bienes.

Conviene recordar, por lo que respecta a la escritura controvertida, que en la misma se reconoce la subrogación de cuatro préstamos con garantías hipotecarias en relación a los mismos inmuebles objeto del préstamo adicional que se concierta por importe de 46.616.397,12 euros, con el fin de destinar 11.630.627,12 euros a financiar las respectivas cuotas de amortización de los préstamos hasta su vencimiento, 462.739,78 euros a financiar los costes de resolución de la financiación concedida en virtud de los préstamos y el resto con el fin de financiar su actividad comercial de explotación del centro comercial la Moraleja Green, con mantenimiento siempre de las garantías hipotecarias. Por otra parte se señala que en el momento de la firma se habían cumplido las condiciones para la disposición del crédito, por lo que la primera se llevaba a efecto en la misma fecha, por importe de 34.815.770 euros, con el fin de financiar su actividad comercial de explotación del centro comercial y financiar el pago de los costes de resolución de la financiación concedida en virtud de los préstamos, y el resto de disposiciones de crédito para el pago de las cuotas de amortización se haría de acuerdo con las cantidades y los términos señalados en el calendario de disposición, siempre que se acreditara en la solicitud de disposición el cumplimiento de las condiciones.

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 art. 2.2 del Texto Refundido. En esta línea se encuentra nuestra sentencia de 6 de noviembre de 2000, cas. 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.

CUARTO.- Estimado el recurso y, por las mismas razones, procede desestimar el recurso contencioso administrativo que interpuso ING RPF MORALEJA INVERSIONES, S.L, con la consiguiente confirmación de la resolución del TEAC de 28 de abril de 2011, así como de la liquidación a que se refiere, sin que proceda hacer imposición de costas.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid, contra la sentencia de 21 de febrero de 2014, 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 ING RPF MORALEJA INVERSIONES, S.L, contra la resolución del TEAC de 28 de abril de 2011, que se confirma, así como la liquidación a que se refiere, sin costas



Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Manuel Vicente Garzon Herrero** **D. Emilio Frias Ponce** D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico **D. Rafael Fernandez Montalvo 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 mi la Secretaria. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ