

## ▶▶ DOCTRINA RECIENTE DEL TRIBUNAL SUPREMO

- **CONDICIONES SUSPENSIVAS EN PROYECTO DE COMPENSACIÓN.**  
Sentencia de 24 de febrero de 2011 ..... 2
- **LIBERACIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA.**  
Sentencia de 16 de febrero de 2011 ..... 5
- **RESIDENCIA HABITUAL EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES.**  
Sentencia de 14 de febrero de 2011 ..... 7
- **UNIFICACION DE DOCTRINA. INADMISIBILIDAD POR RAZÓN DE CUANTÍA.**  
Sentencia de 14 de febrero de 2011 ..... 10
- **RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA.**  
Sentencia de 11 de febrero de 2011 ..... 11
- **BASE IMPONIBLE EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS.**  
Sentencia de 10 de febrero de 2011 ..... 17

### BREVE GUÍA DE USO

Para navegar a través de este documento puede pulsar sobre los títulos del sumario y dirigirse así a los artículos publicados. También puede usar los controles de Acrobat [⏪ ⏩]. Mediante la lupa [🔍] puede aumentar o disminuir la visualización. Si desea encajar la vista seleccione el párrafo deseado mediante la herramienta de selección [👉].

## CONDICIONES SUSPENSIVAS EN PROYECTO DE COMPENSACIÓN

SENTENCIA DE 24 DE FEBRERO DE 2011

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpone por la Letrada de la Comunidad de Madrid contra la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 4 de abril de 2008, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 15/2004, promovido por la Comunidad a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 5 de noviembre de 2003, desestimatoria del recurso de alzada instado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 26 de noviembre de 2002, que, a su vez, estimó la reclamación económico-administrativa formulada por Grupo Dragados, S.A., actualmente ACS, Construcciones y Servicios, S.A., contra el Acuerdo de liquidación, de 29 de diciembre de 1999, dictado por la Oficina Técnica de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, que determinó una deuda tributaria a ingresar por importe de 473.370,61 euros, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, periodo 1995. Como ha quedado explicitado en los Antecedentes, la referida Sentencia desestimó el recurso contencioso-administrativo instado al entender que, como el proyecto de urbanización de los terrenos se había aprobado el 15 de julio de 1998, habiéndose iniciado las obras materiales de urbanización el 25 de agosto de 1998 con el levantamiento del acto de inicio y comprobación del replanteo, « en ese momento los terrenos estaban en curso de urbanización », de manera que « se producía la excepción a la exención contemplada » en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) (FD Tercero).

**SEGUNDO.-** Como también hemos expresado en los Antecedentes, la Letrada de la Comunidad de Madrid funda su recurso de casación en un único motivo, al amparo de lo previsto en el art. 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA), en el que alega la infracción del art. 20.Uno.20 de la LIVA, afirmando, en síntesis, que, al tener la condición establecida en la escritura pública de 30 de junio de 1995 naturaleza resolutoria, la transmisión se produjo el 30 de junio de 1995, fecha en la que no se había aún iniciado la urbanización de los terrenos, quedando, por tanto, la operación sujeta al ITPAJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. Añade que el Instituto de la Vivienda de Madrid (IVIMA) no tenía la condición de promotor, de modo que la excepción a la exención prevista en el art. 20.Uno.20 de la LIVA no podía operar, al exigir el mencionado precepto que los terrenos urbanizados o en curso de urbanización fueran entregados por el propio promotor de la urbanización, de manera que, no siendo promotor el IVIMA, la operación estaba sujeta y exenta del IVA, y, por tanto, sujeta al ITPAJD.

Por su parte, frente a dicho recurso, tanto el Abogado del Estado como la entidad mercantil ACS Actividades de Construcción y Servicios, S.A., presentaron escrito solicitando que se dictara Sentencia que declarara no haber lugar a casar la recurrida, por las razones que se han expuesto en los Antecedentes.

**TERCERO.-** Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, y teniendo en cuenta que ya existe otro pronunciamiento sobre este mismo tema, de esta misma Sala y Sección, de fecha 10 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 1611/2005), con el mismo recurrente y con idénticos fundamentos, si bien en relación con la entidad mercantil Corsán-Corviam, S.A., en virtud de los principios de igualdad, unidad de doctrina y seguridad jurídica, hemos de resolver la cuestión del presente proceso en los mismos términos que en aquélla.

Así, es preciso recurrir a lo establecido en los fundamentos de derecho Segundo, Tercero y Cuarto de la referida Sentencia, del tenor literal siguiente:

«SEGUNDO.- Como se ve, la clave de bóveda del debate se encuentra en la calificación de la condición reproducida en el primer párrafo del fundamento anterior, pues de esa calificación deriva el momento en el que se entiende producida la transmisión y, por ende, el hecho imponible y el devengo del impuesto. Este evento tiene, en principio, incidencia directa sobre el tributo al que ha de quedar sometida la operación, puesto que si se opta por la tesis de la Sala de instancia tal devengo habría acontecido el 13 de noviembre de 1998, fecha en la que ya se habían iniciado las obras de urbanización de los terrenos en los que se localizaban los aprovechamientos urbanísticos cedidos en pago, mientras que, en la posición de la Comunidad de Madrid, el acontecimiento habría tenido lugar el 10 de julio de 1995, día de la escritura de aceptación del ofrecimiento y en el que, al tener la condición la naturaleza de resolutoria, se habría perfeccionado la operación, siendo así que en tal fecha los terrenos no habían iniciado el camino hacia la condición de urbanizables.

Ocurre así porque el artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992 declara exentas del impuesto sobre el valor añadido y, por ende, sujetas al de transmisiones patrimoniales (artículo 7.5, párrafo segundo, del Texto Refundido de 1993) las entregas de terrenos rústicos y de los que no tengan la condición de edificables, si bien la dispensa no alcanza a las realizadas por el promotor de la urbanización si los terrenos están urbanizados o en curso de urbanización, expresiones estas últimas que, según nuestra jurisprudencia, no deben entenderse en su sentido estrictamente jurídico sino comprensivas de todos aquellos suelos en los que existen operaciones materiales para su transformación en urbano y que, por lo tanto, ya se han incorporado al proceso de producción de edificaciones [sentencias de 19 de abril de 2003 (casación 5288/98, FJ 3º), 21 de junio de 2006 (casación 3330/01, FJ 4º), 29 de noviembre de 2006 (casación 5002/01, FJ6º), 23 de enero de 2007 (casación 563/01, FJ 3º), 3 de abril de 2008 (casación 3914/02, FJ 3º) y 22 de octubre de 2009 (casación 5684/03, FJ 5º)].

TERCERO.- Pues bien, para empezar se ha de subrayar que el análisis que propone la Comunidad de Madrid se introduce en un territorio vedado al recurso de casación, cual es el de la interpretación y calificación jurídica de los contratos. Esta tarea corresponde a los tribunales de instancia, sin que este de casación deba intervenir, salvo que, al desarrollarla, aquellos hayan incurrido en arbitrariedad, ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal. Así los hemos venido sosteniendo, haciendo nuestro un criterio jurisprudencial de la Sala Primera de este Tribunal Supremo [sentencias de 17 de febrero de 2003 (casación 2018/97, FJ 1º), 7 de julio de 2006 (casación 4131/99, FJ 2º) y 26 de junio de 2008 (casación 2227/01, FJ 2º)], entre otras, en las sentencias de 18 de enero de 2005 (casación 7321/01, FJ 5º), 12 de julio de 2006 (casación 5609/01, FJ 2º), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ10º), 6 de marzo de 2009 (casación 2824/03, FJ 3º.5) y 8 de octubre de 2009 (casación para la unificación de doctrina 234/04, FJ 4º). Pues bien, el planteamiento de la Comunidad de Madrid no pretende poner de manifiesto que el análisis de la Sala de instancia vulnere algún precepto legal ni que incida en un planteamiento contradictorio y contrario a la lógica, evidencia un uso arbitrario del poder jurisdiccional, prohibido por el artículo 9.3 de la Constitución Española. Se reduce, por el contrario, a una mera discrepancia interpretativa que, como decimos, no tiene cabida en la sede casacional.

Pero, aun cuando no fuera así, la tesis de la Comunidad de Madrid no se sostiene desde ninguna perspectiva, ya que ni la dicción literal de la cláusula, en la que se habla de una condición suspensiva, ni de su sentido y alcance puede obtenerse que tenga carácter resolutorio. Además de los atinados argumentos expuestos por los jueces a quo en el segundo fundamento de su sentencia, se ha de tomar en consideración que la cesión que la escritura protocoliza quedaba supeditada a su efectiva materialización en una parcela resultante del proyecto de compensación debidamente inscrito en el Registro de la Propiedad, esto es, a la ordenación de la zona conforme a las determinaciones del plan parcial y a su parcelación, con precisa asignación de aprovechamientos urbanísticos mediante el mencionado proyecto y su inscripción registral.

Frente a lo anterior nada vale el esfuerzo argumental desenvuelto por la Comunidad de Madrid. En efecto, la cesión en pago, según se lee en las escrituras públicas, comportaba la subrogación del adquirente en la posición que el IVIMA ocupaba en la Junta de Compensación, pero la cláusula en cuestión, que es la primera, debe leerse en conexión con la que incorpora la condición, que es la siguiente, donde se lee que esa cesión, determinante de la subrogación, quedaba supeditada al cumplimiento de los requisitos de que ya hemos dejado constancia. Esta circunstancia explica, como enfatiza Corsán-Corviam, S.A., que las empresas cesionarias no se incorporaran a la Junta hasta el 13 de noviembre de 1998 y que en el acta de inicio y comprobación de replanteo de las obras de urbanización, firmada el 25 de agosto de 1998, intervinieran el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, la Sociedad Estatal de Gestión Inmobiliaria del Patrimonio, S.A. (SEGIPSA) y la empresa constructora encargada de la ejecución del proyecto de urbanización.

*Si no obstante lo anterior, las empresas cesionarias se incorporaron a la Junta antes de cumplirse la condición (afirmación de hecho no debidamente acreditada), se habrá producido una situación material discordante con las voluntades expresadas en el ofrecimiento de la cesión y en su aceptación (como si actuaran los cesionarios en condición de mandatarios de hecho del Instituto cedente), pero tal situación no puede deshacer la realidad jurídica que subyace a lo pactado, conforme a la cual la transferencia de los aprovechamientos sólo quedaría consolidada una vez inscrito en el Registro de la Propiedad el proyecto de compensación. Recuérdese que, con arreglo al artículo 28.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), se exige conforme a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que se la forma o la denominación que los interesados le hayan dado.*

*CUARTO .- La Comunidad de Madrid termina afirmando que el IVIMA no tenía la condición de promotor de la urbanización, de modo que, en la medida en que la excepción a la exención se refiere a la cesión de terrenos urbanizados o en curso de urbanización por parte del propio urbanizador, no opera en su caso, estando exenta del impuesto sobre el valor añadido la operación y, por ello, sujeta al de transmisiones patrimoniales onerosas.*

*Este argumento no fue suscitado en la instancia, planteándose por primera vez en esta sede, razón más que suficiente para rechazarlo [sentencias de 21 de diciembre de 2001 (casación 6642/97, FJ 3º), 21 de marzo de 2003 (casación 11541/98, FJ 3º); 6 de octubre de 2004 (casación 3968/01, FJ 2º), y 1 de diciembre de 2008 (casación 3910/05, FJ 2º)].*

*En cualquier caso, la tesis de la Comunidad de Madrid no se sostiene a la luz de la jurisprudencia que hemos citado en el último párrafo del fundamento segundo, ya que la excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20, párrafo tercero, letra a), responde al designio de que queden sujetas al impuesto sobre el valor añadido las cesiones de terrenos que, aún no urbanizados, ya se han incorporado a la cadena de producción de edificaciones, de donde se obtiene que el dato decisivo es la condición objetiva del suelo. De este modo, aun cuando técnicamente no les corresponda la calificación de solar ni cuenten con una licencia de edificación (artículo 20.Uno.20, segundo párrafo), se considera un entrega de bienes sujeta por la razón de que supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones. Desde esta perspectiva, pasa a segundo plano la condición de cedente, que debe ser entendida no como «promotor» en sentido estricto, con el significado de persona que impulsa el proceso urbanizador, sino con un alcance mayor, como la que interviene en el mismo realizando operaciones en ese proceso. Ocurre así porque, en puridad aquella letra a) del párrafo tercero se ajusta a los términos del artículo 4.3.b) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, nº 145 de 1977, p. 1), conforme al que los Estados miembros pueden considerar sujetos pasivos del tributo a los que ocasionalmente realicen entregas de terrenos edificables, entendiéndose por tales los urbanizados o no a los que dichos Estados miembros atribuyan esa condición.*

*Este acercamiento a la cuestión se encuentra justificado por la necesidad de interpretar de forma restrictiva las exenciones al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según ha afirmado con reiteración el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea [entre otras, sentencias de 26 de junio de 1990, Velker International Oil Company (asunto C-185/89, apartado 19), 5 de junio de 1997, SDC (asunto C-2/95, apartado 20), 9 de marzo de 2001, Skandia (asunto C-240/99, apartado 32) y 20 de noviembre de 2003, Margarete Unterpetinger (asunto C-212/01, apartado 34)], empeño que encuentra apoyo en nuestro sistema jurídico, en el que el legislador quiere que a los beneficios tributarios no se les atribuya un alcance extensivo (artículo 23.3 de la Ley General Tributaria de 1963)]. Esta misma doctrina aparece recogida en Sentencias posteriores de fechas 13 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 1230/2007) y de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 239/2007).*

**CUARTO.-** En atención a los razonamientos anteriores, procede declarar la desestimación del recurso de casación, lo que determina la imposición de costas a la parte recurrente, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA.

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 de dicho texto legal, señala 6.000 euros como cuantía máxima de los honorarios de Letrado, a los efectos de las referidas costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

## FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID contra la Sentencia dictada el día 4 de abril de 2008 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo núm. 15/2004, con expresa imposición de costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

## LIBERACIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA

Sentencia de 16 de febrero de 2011

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna, mediante este Recurso de Casación interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. Inmaculada Ibáñez de La Cardiniere, actuando en nombre y representación de SOSEC, S.A., la sentencia de 4 de abril de 2006, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Palma de Mallorca, del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 566/04 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 25 de febrero de 2004, por la que se desestimaba el Recurso de Alzada presentado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional en las Islas Baleares, de 26 de junio de 2003, por la que se desestimaba la reclamación número 1102/01 contra desestimación de Recurso de Reposición contra liquidación complementaria por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Acto Jurídicos Documentados.

La sentencia de instancia desestimó el recurso y no conforme con ella la entidad demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

**SEGUNDO.-** Los hechos son descritos por la sentencia de instancia en los siguientes términos:

“El 19 de septiembre de 1997, se autorizó por el notario Sr. Roca Araño, con el número 722 de su protocolo, escritura pública otorgada por entidad Bon Sosec, S.A. por la que se liberaban de responsabilidad hipotecaria determinadas fincas que se describían y que procedían de la declaración de obra nueva y división horizontal de la finca inscrita en el tomo NUM001, libro NUM002, finca NUM000, según escritura autorizada el día 18 de septiembre de 1997, finca originaria gravada con ocho hipotecas, quedando subsistentes, no obstante la liberación citada de algunas fincas, cuantos pactos, cláusulas y condiciones se refieren a las mencionadas hipotecas que solo afectarían a las restantes fincas. El 17 de octubre de 1997, se presentó en la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno Balear, autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin ingreso alguno por considerar el documento no sujeto al carecer de cuantía.

La Dependencia Gestora entendió que el acto debía quedar gravado por la modalidad de <<Actos Jurídicos Documentados>>, al suponer la liberación de algunas fincas una modificación de la responsabilidad hipotecaria y darse en el documento los requisitos del *artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto de 1.993*. En virtud de ello, hizo una propuesta de liquidación sobre una base imponible de 46.000.595 euros (7.653.855.000 pesetas) y una deuda tributaria de 277.811,99 euros (46.224.026 pesetas), incluidos intereses de demora. El acto fue notificado a la entidad concediéndole un plazo para alegaciones conforme a lo previsto en el *artículo 123 de la Ley General Tributaria*. En el trámite concedido al efecto, la entidad alegó que la liberación hipotecaria es un acto que solo está sujeto a tributación cuando se traduce en una cancelación parcial de hipoteca, careciendo de sustantividad propia. El 11 de abril de 2001, se notificó la liquidación en la cuantía propuesta.”

**TERCERO.-** El precepto invocado como infringido es el *artículo 31.2* del Texto Refundido del Impuesto T.P y A.J.D. establece: “Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valubles, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de

la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los *apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley*, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en el *artículo 13.cinco de la Ley de Cesión de Tributos del Estado* a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior o si aquella no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”. Se establecen en el texto legal invocado, por tanto, como requisitos para la tributación por Actos Jurídicos Documentados: a).- que se trata 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.

De estos requisitos el único que el recurrente cuestiona es el referente al contenido económico de la operación gravada.

Es patente, sin embargo, el contenido económico que la operación tiene, pues las fincas inicialmente gravadas con la hipoteca quedan libres de este gravamen con la consiguiente repercusión económica que sobre las fincas liberadas tiene este hecho.

Es verdad, como dice el recurrente que no ha habido redistribución de la hipoteca que inicialmente afectaba a los bienes liberados. La desafectación efectuada por la liberalización llevada a cabo en la escritura de 19 de septiembre de 1997, supone una “concentración” de las hipotecas existentes en sólo una de las fincas, y esta “concentración” produjo el mismo efecto que la redistribución que el actor niega que haya tenido lugar.

**CUARTO.-** En cualquier caso, idéntica doctrina a la que ahora sostenemos para un supuesto análogo, venimos manteniendo desde la sentencia de 24 de octubre de 2003 donde afirmábamos: “La Sentencia de esta Sala, fijando doctrina legal, en recurso de casación en interés de la *Ley, de 4 de diciembre de 1997* -que el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal invocan en sus alegaciones en apoyo de la tesis de la recurrente- a la que ha de sumarse la de 25 de noviembre de 2002, dictada en una casación ordinaria, señala que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen, dichas especiales garantías registrales, la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, sin que esa justificación del impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio, como llega a argumentar la Sala en la Sentencia recurrida, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

También la sentencia de esta Sala de 15 de junio de 2002, dictada en el Recurso de Casación número 2363/97, se ocupó del asunto, en un caso similar al de autos y partiendo, como las anteriormente citadas, de la tesis de que el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos que antes de señalar y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias, estableció, la Sentencia acabada de citar, la sujeción al tributo controvertido de la escritura que contenía una nueva distribución del crédito hipotecario, aunque fuera para subsanar omisiones producidas en la anterior escritura de declaración de obra nueva y división horizontal, por entender que dicho acto reunía las condiciones que lo sujetaban al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, aún cuando no hubiera variado la cifra total del capital del préstamo, ni las cantidades estipuladas para intereses, costas y gastos. Ha de concluirse, por lo tanto, que la doctrina de la Sentencia recurrida es errónea y en cuanto a su carácter gravemente perjudicial para el interés general queda también acreditado, teniendo en cuenta tanto el perjuicio para la Hacienda autonómica como el riesgo de reiteración, pues en la propia Sentencia se alude ya a otros fallos similares.”.

**QUINTO.-** Lo dicho comporta la desestimación del recurso con expresa imposición de costas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el *artículo 139 de la Ley Jurisdiccional*.

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

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. Inmaculada Ibáñez de La Cadinere, actuando en nombre y representación de la entidad Bon Sosec, S.A. , contra la sentencia de 4 de abril de 2006, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Palma de Mallorca, del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares . Todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros.

## RESIDENCIA HABITUAL EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES

Sentencia de 14 de febrero de 2011

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La sentencia impugnada en casación nos indica como la cuestión jurídica debatida en el contencioso sobre el que se pronuncia no puede ser más concreta: se trata de determinar si la Hacienda Foral de Navarra era la competente para liquidar el impuesto sobre sucesiones devengado por el fallecimiento de la madre de los recurrentes, doña Inés , que se hallaba empadronada en un municipio de la Comunidad Foral, Concejo de Zoriguiegui, en el momento de su óbito, el 16 de enero de 1992.

La sentencia, partiendo del dato jurídico de que el punto de conexión para determinar la competencia postulada viene dado por el hecho de la “residencia habitual en Navarra” (*artículo 26 del Convenio Económico de 1990*), es contundente a la hora de negar esta circunstancia en el caso enjuiciado:

*“este Tribunal estima jurídicamente acertado el método propuesto por la resolución recurrida y conforme al cual tal laguna debe ser suplida por el procedimiento analógico integrándose el concepto “residencia habitual conforme a la vieja teoría del “corpus” y “animus” y según la cual deberían concurrir al concepto tanto la residencia como hecho, como permanencia habitual, como la intención de residir de la persona de referencia.*

*Para acreditar ambos extremos cuenta el recurrente con la acreditación de hallarse la causante empadronada en el lugar de la Comunidad Foral y desde la fecha que ha hemos mencionado, hecho al que la ley de Bases de Régimen Local (Art.16 ) anuda la presunción (iuris tantum”, como en la propia demanda se señala) de la residencia y del domicilio y del que, además de las otras consecuencias a las que ahora nos referiremos, se desprendería tanto la voluntad de residir como el hecho de la residencia, que es lo verdaderamente amparado por la presunción. Esta presunción, establecida por ley dispensa de prueba al por ella favorecido ( Art. 385 L.E .C. antes art. 1250 C.C ) pero no excluye la posibilidad de la prueba de lo contrario que, en principio, corresponde a quien niegue el hecho presunto, pero que nada impide que obre en autos como hecho probado.*

*Tal es lo que sucede en el presente caso en el que resulta un hecho probado que la causante falleció en Madrid ¡a los 85 años de edad! y sólo catorce días después de su empadronamiento en Navarra, hecho que resultando inexplicable ( ninguna razón se da del porqué de cambio de residencia a tan avanzada edad ni de porqué - por ejemplo, muerte súbita- residiendo en Navarra falleció en Madrid) y a la luz de lo dispuesto en el art. 217 L.E.C . (para la aplicación de las reglas sobre la carga de la prueba el tribunal tendrá en cuenta la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes), conduce a reputar que no existe entre el hecho probado (el empadronamiento) y el presunto (la residencia) el enlace preciso y directo a que se refería el Art.1253 del C.C . (hoy derogado) y se refiere hoy al ya citado Art. 385 L.E.C . como fundamento de la presunción.*

*En definitiva considera este Tribunal que en el presente caso, de notable singularidad por las circunstancias todas que rodean al empadronamiento, la presunción establecida por el Art. 16 L.B.R.L . queda enervada por el hecho acreditado del fallecimiento de la persona empadronada catorce días después y en lugar sito fuera de Navarra, hecho que junto a la evidencia de las notables ventajas fiscales que de la residencia en navarra del causante se derivan para los herederos en el impuesto sobre sucesiones, permite presumir que el empadronamiento no fue seguido de la residencia efectiva en territorio navarro de la empadronada.”*

**SEGUNDO.-** El recurso de casación se funda en cinco motivos, todos ellos emitidos al amparo del *artículo 88-1-d) de la LJC*.

En el primero se denuncia la infracción del *artículo 217 de la Ley 1/200, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil*, por entender la parte que se han vulnerado las reglas que rigen el reparto de la carga de la prueba.

Dicen los recurrentes que no negado por nadie que la señora Ricardo estaba empadronada en un municipio de Navarra, la presunción de su residencia en la Comunidad no ha sido enervada por actividad probatoria alguna aportada por la Administración demandada, de forma que vendría a exigirse -según su criterio- que al hecho no negado del empadronamiento acreditado por la correspondiente certificación no se le podría considerar abatida la legalmente presunta consecuencia de ser residente si no fuese mediante una nueva y específica actividad probatoria proveniente de aquella Administración.

Pero como muy bien dice la sentencia recurrida, esto no es así: la eventual prueba en contrario destructiva no del hecho probado -el empadronamiento- sino de su efecto presunto -la residencia- puede derivar directamente de lo que conste en las actuaciones y a ello se ha atendido correctamente la Sala de instancia, al valorar circunstancias del caso que ha considerado relevantes para entender que no concurría en doña Inés la condición de residente en la Comunidad Foral, a pesar de encontrarse en ella empadronada al tiempo de su fallecimiento.

**TERCERO.-** La misma suerte desestimatoria deben de seguir el resto de los motivos: el segundo, porque basta leer el texto que hemos reproducido de la sentencia recurrida, para entender de inmediato que no ha mediado infracción del *artículo 24* de la Constitución, porque en contra de la opinión de los interesados, -es imposible aceptar que la valoración allí realizada constituya un caso de “ infracción de las reglas de la sana crítica cuando la apreciación de la prueba se haya realizado de modo arbitrario o irrazonable o conduzca a resultados inverosímiles”, en palabras de nuestra sentencia de 1 de diciembre de 2004 aducidas por la propia parte recurrente.

Respecto al cuarto, interpretar el sentido que en la sentencia se da a la edad de la recurrente, que no tiene otro que el de alusión a unas circunstancias físicas y biológicas, como una negación del derecho de la causante a haber ejercido libremente su derecho *constitucional a elegir residencia* (*artículo 19* de la Constitución), carece de cualquier consistencia, en cuanto que combate una afirmación que nadie a realizado.

**CUARTO.-** Por lo que se refiere al quinto, en él se denuncia la infracción del *artículo 26 del convenio Económico de 1990 entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 31 de julio de 1990* en la redacción vigente en el ejercicio 1992 para la determinación de la competencia, de la Hacienda Foral y del *artículo 8-2* del mismo para la determinación de la residencia habitual.

La razón de la infracción se ubica por los recurrentes en que ante la discrepancia de las partes en el proceso sobre el método de aplicación del *artículo 8-2 del Convenio* para determinar la residencia habitual del causante, en el sentido de si resulta de la remisión expresa del *artículo 26-2*, como sostiene la demanda o por vía de analogía, como se afirma por la resolución administrativa impugnada, la Sala de instancia nos dice que no alberga ninguna duda:

*“En la respuesta a tal discrepancia la Sala no alberga ninguna duda: por más que otra cosa se pretenda demostrar, la referencia a los sujetos pasivos como sujetos a tener en cuenta para determinar la residencia habitual y, a través de ella, el fuero litigioso, hace inaplicable el apartado 2 y, subsiguientemente el Art. 8.2 - cuando del impuesto sobre sucesiones se trate pues para éste se atiende expresa y directamente la residencia del causante que nunca, desde ninguna óptica, puede asimilarse al sujeto pasivo de dicho impuesto que lo son los herederos ( o legatarios). Por tanto, la remisión que el apartado 2 del artículo 26 hace al Art. 8-2 del Convenio hay que entenderla de aplicación limitada a los supuestos contemplados en el apartado 1.b) del mismo artículo 26.*

*Ello no sería óbice par que, carentes de un criterio que resulta aplicable al causante, del que el Art.26 parece olvidarse, se aplicase analógicamente el Art.8.2 pues, como se dice en la demanda, no hay razón para que el concepto de residencia habitual sea distinta respecto de unas y otras personas físicas por lo que si hay una norma (el Art.8.2 ) que dice qué debe de entenderse por residencia habitual en caso de los sujetos pasivos esa misma norma debería servir - por vía de analogía, repetimos- para determinar qué debe entenderse por residencia habitual del causante. Lo que complica tal método es que el Art.8.2 hace referencia a unos criterios que -por mucho que, otra vez lo intente la parte actora- resultan inaplicables al impuesto sobre sucesiones puesto que toma en consideración el tiempo que durante el período impositivo haya la persona de referencia (el sujeto pasivo o, en la tesis actora, el causante de la herencia) permanecido*

*en Navarra, resultando que el impuesto sobre sucesiones carece de período impositivo (razón que también abona la tesis de que el Art. 26.2 se refiere solo al 26.1 .b).*

*La conclusión, por tanto, no puede ser otra que la de que el Convenio (en la redacción aplicable al 16 de enero de 1992 , no en la actualidad) contiene una laguna respecto al extremo que nos ocupa”.*

Es por eso que, como hemos dejado reproducido con anterioridad, la Sala aplicó el concepto de residencia habitual conforme a la vieja teoría del corpus y animus, si bien con las matizaciones a las que después aludiremos.

Los recurrentes niegan la posibilidad de aplicar al concepto de “residencia habitual” en Navarra la subjetivación adoptada por la Sala sentenciadora y postulan la aplicación del criterio plenamente objetivo marcado por el Convenio para el IRPF - permanencia en el territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, salvo que el período impositivo no coincida con el año natural, en cuyo caso la permanencia en Navarra había de exceder de la mitad del período impositivo - por cuya vía, visto que el impuesto de sucesiones carece de período, entienden que la residencia habitual no obstante ha de referirse a los términos objetivos fijados para el IRPF y que por eso, fallecida la señora Inés el 16 de enero de 1992, siendo esta fecha el fin del período impositivo a los efectos de liquidación del IRPF de ese año, su permanencia en Navarra durante la mitad del mismo sería suficiente para acreditar su residencia habitual a los efectos del impuesto de sucesiones, en el concreto caso que aquí se enjuicia, por haber residido en aquella Comunidad desde el primero de enero de 1992 hasta el día anterior a su fallecimiento, es decir, durante más de la mitad de ese período.

Ahora bien, frente a la contundencia de la Sala en relación con la ausencia de la que llama “residencia efectiva” de la causante en el territorio, la propia parte recurrente manifiesta en la demanda que “resulta evidente que por el breve período de tiempo en que la Sra. Inés permaneció en territorio navarro ( del 1 al 15 de enero) esta parte no puede aportar ahora una prueba plena y completa de esa permanencia, cuando, como además se argumenta a continuación, no le compete, pues es la Hacienda Foral a quien corresponde la prueba de la permanencia en territorio distinto al navarro”. Aún en el supuesto de que aceptásemos la artificiosa construcción de los recurrentes, **no obstante no podemos admitir que ni el más mínimo indicio probatorio pudiera existir sobre la permanencia efectiva de la recurrente en Navarra en los días inmediatamente anteriores a su fallecimiento, que obliga a la parte a refugiarse en una ya rechazada interpretación de los principios que rigen las normas relativas a la carga de la prueba.**

Es aquí donde haremos, finalmente, una breve alusión a la demanda de los recurrentes de que integremos los hechos admitidos como probados por el Tribunal de instancia, relativos a la consolidación por el cónyuge viudo de su residencia en Navarra y a que la declaración de la renta de la causante correspondiente al ejercicio 1992 había sido admitida por la Hacienda Foral.

Son hechos en ambos casos acontecidos con posterioridad al fallecimiento de doña Inés, que tienen su propia dinámica derivada de las pertinentes autoliquidaciones y que desde luego no condicionan la valoración que sobre la residencia habitual de aquella en Navarra se hizo en la sentencia recurrida.

**QUINTO.-** Al desestimar el recurso, procede que imponamos las costas a la parte recurrente (*art.139.2 LJC*), si bien haciendo uso de la facultad que nos otorga su apartado 3, fijamos en seis mil euros la cifra máxima de las mismas en concepto de honorarios de Letrado.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución,

## FALLAMOS

Que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación interpuesto por D. Ricardo, D. Sergio, D. Jose Carlos, Dña Manuela, D. Luis Angel y Dña Otilia, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, de 24 de enero de 2006, dictada en el recurso 289/2004. Con imposición de las costas a los recurrentes, con el límite que hemos ordenado en el último Fundamento de Derecho.

## UNIFICACION DE DOCTRINA. INADMISIBILIDAD POR RAZÓN DE CUANTÍA

Sentencia de 14 de febrero de 2011

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de fecha 29 de abril de 2009, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 2601/04, en el que se impugnaba Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 14 de junio de 2004, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo desestimatorio dictado en el recurso de reposición nº 15-RD-00321.6/2002, interpuesto contra la liquidación nº 12001028902 girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Onerosas, por un importe de 18.869,25 euros.

El recurso jurisdiccional se rige por la *Ley 29/1998, de 13 de Julio, disposición transitoria tercera*, toda vez que la sentencia recurrida es de fecha posterior a su entrada en vigor.

**SEGUNDO.-** Basa la parte recurrente su recurso en la infracción que concurre en la sentencia impugnada de la doctrina jurisprudencial en relación con la sujeción de determinadas operaciones de compraventa al IVA o a ITP y AJD, atendiendo, en primer lugar, a la calificación como segunda o ulterior transmisión del inmueble y, por otro lado, en relación con las exigencias que se derivan de la renuncia a la exención del IVA. La recurrente aporta las siguientes sentencias de contraste: Sentencias de 5 de octubre de 2005, 14 de marzo y 13 de diciembre de 2006 dictadas por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

**TERCERO.-** Dado el carácter improrrogable de la competencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo, que establece el *artículo 8º de la Ley* de esta Jurisdicción, ha de examinarse de oficio y con carácter previo a los motivos de casación que propone la recurrente, la posible **inadmisibilidad del presente recurso en atención a la cuantía del mismo**.

El recurso de casación para la unificación de doctrina es excepcional, subsidiario respecto del de casación ordinaria y limitado por razón de la cuantía, como resulta de lo establecido en el *artículo 96.3 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción --la 29/1998, de 13 de julio --*, que al puntualizar las sentencias susceptibles de recurso de casación para la unificación de doctrina determina que sólo lo serán aquellas sentencias que no sean recurribles en casación con arreglo a lo establecido en el *artículo 86.2 .b)* (por haber recaído en asuntos cuya cuantía no exceda de 25 millones de pesetas -150.253,03 Euros-), siempre que la cuantía litigiosa sea superior a tres millones de pesetas -18.030,36 Euros-. El establecimiento de una “*summa gravaminis*” para el acceso a esta casación tiene su fundamento en el designio del legislador de agilizar la actuación jurisdiccional en todos los órdenes para procurar que la justicia se imparta de la forma más rápida y eficaz posible, de acuerdo con las exigencias del *artículo 24* de la Constitución.

Por otro lado, es constante la jurisprudencia de esta Sala en cuanto a que es irrelevante, a efectos de la inadmisibilidad del recurso de casación por razón de la cuantía, que se haya tenido por preparado el recurso en la instancia, que se haya ofrecido el recurso al notificarse la resolución impugnada o que haya sido admitido anteriormente y se advierta la carencia de cuantía al momento de dictarse el fallo en el que ha de apreciarse, incluso, de oficio.

**CUARTO.-** La jurisprudencia de este Tribunal tiene declarado reiteradamente que, respetando el principio de contradicción, la fijación de cuantía puede ser efectuada en cualquier momento, incluso de oficio, por el órgano jurisdiccional ya que se trata de una materia de orden público procesal, máxime cuando es determinante de la procedencia o improcedencia del recurso de casación (por todas S. de 12 de febrero de 1997).

De otra parte, es doctrina reiterada de esta Sala (entre otros los autos de 29 de enero y 22 de febrero de 1999, y las sentencias de 5 y 15 de julio de 2000, 11 de diciembre de 2001 y 20 de febrero, 3 y 11 de julio de 2002) que, en asuntos como el ahora examinado, **el valor de la pretensión** --que es el criterio a tener en cuenta ex artículo 41.1 de la Ley de esta Jurisdicción-- **viene determinado por la cuota tributaria**, pues ésta es la que representa el verdadero valor económico de la pretensión.

En el supuesto de autos el recurso se dirige contra la liquidación de ITP girada por las siguientes cantidades, tal y como figura en la **Liquidación Provisional girada por la Dirección General de Tributos de la**

Comunidad de Madrid en fecha 20 de noviembre de 2001: 17.680,08 euros de cuota y 1.189,17 euros de intereses de demora.

Aunque en efecto, el importe total de la deuda tributaria, asciende a 18.869,25, lo cierto es que la cuota no alcanza la cifra de tres millones de pesetas (18.030,36 Euros), que es el límite mínimo establecido para el acceso al recurso de casación para la unificación de doctrina, pues su importe individualizado es de 17.680,08 euros.

**QUINTO.-** Por consiguiente, no superando la cuota tributaria el límite legal de los 3.000.000 de pesetas establecido en el artículo 96.3 de la LJCA para acceder al recurso de casación para unificación de doctrina, procede declarar la inadmisibilidad del presente recurso de casación, por no ser susceptible de impugnación la resolución recurrida, en virtud de la cuantía, y la firmeza de la sentencia recurrida, debiendo comportar la inadmisión del recurso, al ser total, la imposición de las costas del mismo a la parte recurrente por ministerio de la Ley (artículo 97.7 en relación con el artículo 93.5).

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA, señala 1.500 Euros como cuantía máxima de los honorarios del Letrado, a los efectos de las referidas costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

## FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, la inadmisión del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por 20 HERAY S.L. contra la sentencia, de fecha 29 de abril de 2009, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 2601/04, que queda firme, con expresa imposición de costas a la citada parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

## RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

Sentencia de 11 de febrero de 2011

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Dice la sentencia recurrida que la cuestión litigiosa no es la referida a si procede o no que la transmisión efectuada tribute por IVA o por Transmisiones Patrimoniales Onerosas, para lo que debería tenerse en cuenta si se ha acreditado o no que la renuncia a las exenciones reguladas en los núms. 20º, 21º y 22º apartado uno art. 20 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido se ha comunicado fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. **La cuestión litigiosa se refiere exclusivamente a si el tipo aplicable a la operación realizada, en lo que hace al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, es el básico o general del 0,5 % o es el incrementado del 1,5%.**

Los tipos aplicables al referido Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados resultan del juego combinado de las siguientes normas:

- ❖ La Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (derogada por la Ley 21/2001 de 27 de diciembre de 2001, pero aplicable al momento en que se realizó el hecho imponible), cuyo artículo 13 dispone que las Comunidades Autónomas podrán asumir, con el alcance a que se refiere dicho artículo, las siguientes competencias normativas en relación con los tributos estatales cedidos: “Cinco. En relación con la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad “Actos Jurídicos Documentados”, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales”.
- ❖ La Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Madrid, donde, en ejercicio de la facultad antes referida, su artículo 3.Dos establece los tipos de

gravamen en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, diciendo que “Con efectos desde el 1 de enero de 2000, y de acuerdo con lo dispuesto en el *art. 31.2. 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, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base imponible los tipos de gravamen siguientes:

- a) Con carácter general, en las primeras copias de escrituras y actas notariales se aplicará el tipo del 0’5%.
  - b) En las primeras copias de escrituras donde se recoja de manera expresa la renuncia a la exención contenida en el *art. 20.Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, se aplicará el tipo de gravamen del 1,5 por 100”.
- ❖ La *Ley 18/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid* mantuvo básicamente esta regulación, si bien incluye junto a las escrituras las actas notariales.
  - ❖ La *Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid* modificó esta regulación disponiendo al respecto que durante el año 2002, y de acuerdo con lo dispuesto en el *art. 31.2 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, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base imponible los tipos de gravamen siguientes: “En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de bienes inmuebles respecto de las cuales se haya renunciado a la exención contenida en el *art. 20.Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, se aplicará el tipo de gravamen del 1,5 por 100”. Esta regulación es la que se ha mantenido desde entonces en esta materia.

Comenzando con la *interpretación del precepto que establece el gravamen incrementado del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, resulta que el *hecho imponible* requiere que se trate de “*primeras copias de escrituras donde se recoja de manera expresa la renuncia a la exención* contenida en el *art. 20.Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido* “. Literalmente está claro que esa renuncia expresa debe ser recogida en la primera copia de la escritura, no en otro documento distinto, complementario o suplementario. Esta interpretación se avala por la propia evolución normativa de este gravamen incrementado en virtud de las sucesivas regulaciones introducidas por la Comunidad de Madrid, ya que en la redacción que se inicia en la *Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid*, y que se mantiene desde entonces, se produjo una decisiva modificación al disponer, como antes se destacó, que la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base imponible los tipos de gravamen siguientes: “En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de bienes inmuebles respecto de las cuales se haya renunciado a la exención contenida en el *art. 20.Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, se aplicará el tipo de gravamen del 1,5 por 100”.

Esta nueva redacción pone de manifiesto que el *texto aplicable al supuesto que se enjuicia* sólo permite gravar con el tipo incrementado si la referida renuncia se recoge de manera expresa en la escritura pública. Pues bien, de los hechos relatados y que no se cuestionan no se desprende tal circunstancia; al contrario, la escritura pública recoge expresamente la sujeción al IVA y la exención resulta acreditada con documentación distinta y ajustada a lo establecido en el *artículo 8 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre*, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ahora, en materia del tipo de gravamen del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados la norma es distinta y si el legislador hubiera querido que se gravara tal y como pretende el acto impugnado lo habría establecido, lo que de hecho sucede en la *Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid*, momento a partir del cual no se exige que sea en la escritura donde conste la referida exención, bastando con que se trate de escritura que documenta transmisiones de bienes inmuebles en que haya tenido lugar esa renuncia, lo que ya si dará lugar a que esa documentación complementaria sea tenida en cuenta para constituir el correspondiente hecho imponible.

Hasta la entrada en vigor de la citada *Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid*, el tipo incrementado que se analiza sólo se podía aplicar si la renuncia expresa se recoge en la escritura. Entiende el Tribunal Económico Administrativo Central y las Administraciones demandadas que se debe evitar caer en el absurdo de que el tipo incrementado se aplique en el caso de que la renuncia en cuestión se recoja en la escritura y no se aplique si no consta en la escritura. Pues bien, la Sala considera que no se produce absurdo alguno, ya que, como dice la resolución impugnada, esa expresión en la escritura “evita cualquier polémica”, lo que significa tanto como facilitar al sujeto pasivo la prueba de la

existencia de la renuncia a la exención del IVA, que se impondrá frente a todos y frente a la Administración tributaria, de acuerdo con lo que se dice en el *artículo 1218 del Código Civil*, respecto del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, y respecto de las declaraciones que en ellos hiciesen los contratantes, que harán prueba contra ellos y sus causahabientes. En definitiva, es esa facilidad probatoria, es la seguridad jurídica que se gana por el sujeto pasivo la que opera como justificación del distinto tipo impositivo. La reforma legal que lleva a efecto la *Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid*, y las leyes posteriores que repiten esa regulación, alteran esa situación y vienen a introducir un trato muy parecido al que se recoge en el *artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido* respecto de la renuncia a las exenciones reguladas en los *núms. 20º, 21º y 22º apartado uno del art. 20 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido* a la exención de IVA a los efectos de no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Por la nueva *regulación*, la prueba de la renuncia a la exención se puede hacer por documentos complementarios y distintos a la escritura o al acta.

**SEGUNDO.-** La Letrada de la Comunidad articula un único motivo de casación al amparo de lo dispuesto en el *artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional*, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

Al desarrollar el motivo de casación dice la representante de la Comunidad de Madrid que la normativa infringida está constituida por el *artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, en relación con el *artículo 6.2 del Código Civil* y el *artículo 3.dos.b) de la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad de Madrid*, en cuanto fija los tipos de gravamen en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados y dispone: “Con efectos desde el 1 de enero de 2000, y de acuerdo con lo dispuesto en el *artículo 31.2 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, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base imponible los tipos de gravamen siguientes... En las primeras copias de escrituras donde se recoja de manera expresa la renuncia a la exención contenida en el *artículo 20. Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, se aplicará el tipo de gravamen del 1,5 por 100”.

El *artículo 20.Dos de la Ley 20.Dos de la Ley 37/1992, del IVA* en relación con el *artículo 8 del Reglamento del Impuesto*, prevé que la renuncia a la exención del IVA exige el cumplimiento de tres requisitos:

- “1. Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.
2. Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición.
3. Que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores al transmitente y que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien”.

Diversa jurisprudencia entiende que pese a exigir la ley una forma expresa de renuncia, este requisito formal puede entenderse cumplido de modo tácito siempre que sea eficaz frente a terceros, en concreto frente a la Hacienda Pública, pues se persigue únicamente el carácter “ad probationem” de esa declaración (sentencias 105 y 106/2006, de 17 de marzo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja; sentencia 262/2006, de 12 de mayo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria). No cabe duda de que en el caso presente se ha renunciado a la exención y en consecuencia, es eficaz, no sólo a efectos del IVA sino que debe ser extensible a todos los impuestos, incluido el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La jurisprudencia ni la ley limitan la eficacia de la renuncia.

Debido a la renuncia a la exención del IVA, la oficina liquidadora de Leganés aplicó un tipo de gravamen incrementado en virtud de lo dispuesto en el *artículo 3.dos.b) de la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad de Madrid*. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid entiende que no es procedente este criterio dado que la renuncia no consta de forma expresa en la escritura.

El tipo incrementado, según una interpretación teleológica de la norma, se aplica a las operaciones que debiendo haberse sometido al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales han tributado por IVA, mediante una renuncia expresa a la exención de dicho impuesto prevista por la Ley. Por tanto, acreditada la renuncia a la exención del IVA, procede aplicar el tipo incrementado del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Como bien se justifica en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, se debe evitar que el absurdo de que el tipo incrementado se aplique en el caso de que la renuncia en cuestión se recoja en la escritura y no se aplique si no consta en esta.

En conclusión, la Letrada de la Comunidad de Madrid entiende que la renuncia a la exención del IVA, manifestada mediante la acreditación en la escritura de que la operación está sometida a este impuesto, tiene eficacia tanto para entender que la operación no está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales como para aplicar el tipo incrementado en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al amparo del artículo 3.dos.b) de la Ley 24/1999, de 27 de diciembre.

### TERCERO.-

1. La transmisión de un edificio de oficinas documentada en escritura pública de compraventa está sujeta, en principio, al IVA sin que pueda considerarse incluida la operación entre los supuestos de no sujeción al Impuesto del artículo 7.1.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. Se trata de una operación sujeta al IVA en la que, en principio, concurre la exención prevista para las segundas y posteriores entregas de edificaciones, prevista en el artículo 20.2.22 de la Ley 37/1992.

La renuncia a la exención, es decir, la tributación por el IVA, implica la no tributación por el Impuesto de transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), de acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

La posibilidad de renuncia a la exención del IVA está prevista en el artículo 20.2, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece que “las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones”.

La Ley destaca por tanto como requisito absolutamente fundamental que el adquirente realice actividades empresariales y goce del régimen de deducción total del IVA y se remite al Reglamento para la concreción de los requisitos y forma de la renuncia.

Por su parte, el Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece en su artículo 8 que “la renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”.

Se adicionan por tanto, como requisitos complementarios, la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de bienes y la declaración del adquirente, en donde se haga constar la condición de derecho pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones del bien inmueble.

Evidentemente, se trata de requisitos de inexcusable cumplimiento para el contribuyente si quiere beneficiarse del régimen de renuncia de exención del IVA, de manera que no caben posturas intermedias. O ha cumplido todos y cada uno y debe gozar del régimen de la renuncia, o no, en cuyo caso se entiende que la renuncia no tiene eficacia frente a la Hacienda pública y éste debe aplicar el esquema tributario común.

2. A tenor del art. 20, apartado 2, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el sujeto pasivo de las operaciones objeto de la exención descrita en el número 22 del apartado 1 del propio art. 20 (segundas o posteriores entregas de edificaciones) podrá renunciar a la correspondiente exención del IVA, siempre que el adquirente de los inmuebles cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.
- b) Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición.

A estos dos requisitos materiales o sustantivos, el art. 8.1 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, añade dos requisitos formales:

- a) El transmitente deberá comunicarse fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes para que el adquirente conozca cual va a ser el régimen de tributación aplicable a la operación, esto es, para dotar al mismo de la necesaria seguridad jurídica. La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, en cuanto comporta por una parte la sujeción al Impuesto, y por otra la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al ser aplicable el apartado 5 del art. 7 del Texto Refundido de la Ley del

*Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, aprobado por *Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre*, pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.

- b) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, la renuncia deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición del correspondiente bien inmueble. El derecho a la deducción no es una consecuencia de la renuncia a la exención sino un requisito de la misma; en cambio, sí es una consecuencia el ejercicio del derecho a deducir.

Estas exigencias formales han de ser apreciadas desde la perspectiva de la finalidad de la norma, debiendo recordarse que, según se reconoce en la *Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, en su apartado 4.6*, -Renuncia a las exenciones- la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece “para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones”, ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación. En todo caso, concluye el apartado 4.6 de la *Exposición de Motivos de la Ley 37/1992*, “considerando que el efecto que se persigue es permitir el ejercicio de las deducciones, la renuncia a la exención sólo procede cuando el destinatario de las operaciones exentas es sujeto pasivo con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas”.

Hay que poner énfasis en que la opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del IVA a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia.

**3.** La renuncia a la exención del IVA por el sujeto pasivo no necesita de renuncia expresa por el transmitente en escritura pública. Basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal. La renuncia a la exención del IVA se concibe como un acto inter-partes y no ante la Hacienda Pública, expreso y con comunicación por escrito de ciertas circunstancias. No puede, pues, negarse validez a la comunicación por el hecho de que no se entregue a la Administración Tributaria con carácter previo a la realización de la operación. La norma únicamente exige que tal comunicación se realice al adquirente. Pero no es exigible, en ningún caso, que el adquirente comunique a la Hacienda Pública que cumple los requisitos exigidos para una válida renuncia a la exención del IVA.

Es cierto que la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condicione esencialmente su validez; por eso no basta con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos materiales más arriba enunciados, sino que han de reflejarse y comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, pero resulta claro que en precepto alguno se exige que deba reflejarse necesariamente en documento público.

La necesidad de notificación “fehaciente” no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien.

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término “renuncia” sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término “renuncia” en la escritura o a través de cualquier otro en los documentos complementarios de la transmisión efectuada del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen.

En la misma línea se han pronunciado las sentencias de esta Sala de 5 de octubre de 2005 (Rec. de casación num. 7352/2000 ) y 14 de marzo de 2006 (Rec. num. 1879/2001). (F. de D. 4 º), 13 de diciembre de 2006 (Rec. 4704/2001 ) y 20 de enero de 2011 (rec. cas. en interés de la *ley núm. 24/2005* ).

**CUARTO.-** En el presente caso, la Comunidad de Madrid consideró que la operación quedaba sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ya que no le constaba la existencia de la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente, criterio que rectificó al acreditarse la existencia de la renuncia a la exención del IVA mediante documento privado entre las partes, lo cual sujetaba la operación al IVA y al gravamen de Actos Jurídicos Documentados.

La sentencia recurrida centra la cuestión litigiosa exclusivamente en si el tipo aplicable a la operación realizada, en lo que hace al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, es el básico o general del 0'5% o es el incrementado del 1'5%.

La Sala de instancia sostiene que no procede la aplicación del tipo incrementado del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados por cuanto para ello es necesario que la renuncia a la exención del IVA contenida en el *artículo 20.Dos de la Ley 37/1992* se recoja de manera expresa en la escritura pública.

La Comunidad de Madrid recurrente, asumiendo el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central recogido en la resolución de 20 de febrero de 2002, sostiene que la renuncia a la exención del IVA debe constar de forma expresa bien en la escritura pública bien en los documentos complementarios a la transmisión efectuada.

Tratándose en el caso de autos de una transmisión de un edificio de oficinas, instrumentada en escritura pública de 30 de mayo de 2000, el tipo aplicable en el Impuesto de Actos Jurídico Documentados viene determinado en la *Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas* de la Comunidad de Madrid pues la *Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado* a las Comunidades Autónomas, dispuso en su *artículo 13* que las Comunidades Autónomas podrían asumir las siguientes competencias normativas en relación con los tributos estatales cedidos: “Cinco. En relación con la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad “Actos Jurídicos Documentados”, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales”.

En ejercicio de la competencia asumida el *artículo 3.Dos de la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas* de la Comunidad de Madrid, establece los tipos de gravamen en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, diciendo que “con efectos desde el 1 de enero de 2000, y de acuerdo con lo dispuesto en el *artículo 31.2 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, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base imponible los tipos de gravamen siguientes: “a) Con carácter general, en las primeras copias de escrituras y actas notariales se aplicará el tipo del 0,5 por 100. b) En las primeras copias de escrituras donde se recoja de manera expresa la renuncia a la exención contenida en el *artículo 20.Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido* , se aplicará el tipo de gravamen del 1,5 por 100”.

Aunque la dicción literal del precepto transcrito da a entender que sólo cabe aplicar el tipo incrementado si la renuncia a la exclusión del IVA viene recogida de manera expresa en la primera copia de la escritura, no en otro documento distinto, complementario o suplementario de la escritura que documente la transmisión del bien inmueble, esta Sala, consecuente con la tesis que mantenido en las sentencias de que se ha hecho mención, considera que **la renuncia a la exención del IVA no necesita de escritura pública; basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de condiciones para la misma, debiendo ser estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros. Ninguna norma exige que tales comunicaciones al transmitente y adquirente se realicen en documento público.** Normalmente, la renuncia vendrá contenida en el propio documento notarial en el que se hace la transacción principal, pero ello no puede ser óbice para que el precepto pueda aplicarse también en aquéllos supuestos en que la renuncia venga recogida en otro documento independiente, sea o no notarial, pues otra interpretación sería desvirtuar la finalidad perseguida por la norma y un camino fácil para burlar la Ley.

**Basta con que la renuncia a la exención del IVA conste de forma expresa en cualquier tipo de documento, bien sea en la escritura pública, bien en los documentos complementarios de la misma.** Como bien dice la resolución de referencia del TEAC, de admitirse la tesis de la sentencia recurrida se llegaría al

absurdo de gravar con el 0'5% de Actos Jurídicos Documentados las transmisiones exentas en las que no se haga constar la renuncia en la escritura pública, mientras que quienes así lo reflejen con la finalidad de evitar cualquier polémica, tributarían al tipo incrementado del 1'5%.

Hay que entender que la *Ley 24/1999 de la Comunidad de Madrid* lo que lógicamente quiso establecer, aunque con redacción ciertamente anfibológica, es la necesidad de aplicar el tipo incrementado del gravamen de Actos Jurídicos Documentados en aquellas segundas o ulteriores transmisiones de inmuebles en las que conste de forma expresa la renuncia a la exención del IVA, excluyéndose, en consecuencia, la aplicación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Es verdaderamente sintomático que el Tribunal de instancia haya cambiado el criterio que sostuvo en la sentencia de 21 de abril de 2006 aquí recurrida en supuestos similares al que aquí nos ocupa de aplicación del tipo incrementado del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en los supuestos de renuncia a la exención del IVA. En sentido contrario sentencias posteriores de 18 de octubre de 2007 (rec. 2967/2003 ), 28 de noviembre de 2008 (rec. 798/2004 ) y 13 de julio de 2009 (rec. 1575/2005), entre otras.

**QUINTO.-** Procede, pues, estimar el recurso de casación interpuesto y resolver lo que corresponde dentro de los términos en que aparece planteado el debate, debiendo entenderse, en contra de la sentencia recurrida, que no hace falta, para gravar con el tipo incrementado de Actos Jurídicos Documentados, que la renuncia a la exención del IVA se recoja en escritura pública; basta con que la renuncia, siempre que sea expresa, se recoja en documentos complementarios de la escritura pública que documente la transmisión.

No procede hacer imposición de las costas causadas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en este recurso.

Por lo expuesto,

En nombre de su Majestad el Rey y por la autoridad que nos confiere la constitución,

## FALLAMOS

Que debemos estimar, y estimamos, el recurso de casación interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID contra la sentencia dictada el 21 de abril de 2006 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 816/2002 , sentencia que casamos, y anulamos y dejamos sin efecto y, en su lugar, desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto en su día por la entidad EURO 5 SERPENTINE S.L., confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de febrero de 2002 (R.G. 1989-01; R.S. 145-01). No hacemos imposición de las costas causadas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en el presente recurso.

## BASE IMPONIBLE EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Sentencia de 10 de febrero de 2011

**PRIMERO.-** Como se dijo ya en la Sentencia de esta Sala y Sección de 10 de junio de 2009 (recurso de casación 3979/05 ), la base imponible en las concesiones administrativas, a efecto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ha sido una cuestión polémica, lo que explica los distintos cambios normativos.

En el Texto Refundido de 1967 se formulaban hasta nueve reglas en función del tipo de concesión de que se tratara. Luego, en la *Ley de reforma del Impuesto de 1980* llevó a cabo una simplificación, estableciendo como criterio principal la capitalización del canon de explotación y como reglas subsidiarias la valoración señalada por la Administración para la concesión o el presupuesto de gastos de primer establecimiento. Sin embargo, ante los problemas interpretativos que suscitaba la *Ley de 1980* , se produjo un nuevo cambio normativo por la *Ley 29/1991, de 16 de diciembre, que es el que luego recogió el Texto Refundido de 1993.*

En efecto, tras señalar que las concesiones administrativas han de tributar como constitución de derechos reales, cualquiera que sea su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan, el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece en su apartado 3, en la redacción aplicable por razón del tiempo:

*“Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:*

*a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.*

*b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.*

*Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba satisfacer durante la vida de la concesión.*

*c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor del Fondo de Reversión que aquél deba constituir en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, o norma que le sustituya”.*

Así pues, el sistema ideado por el legislador para la determinación de la base imponible sobre la que han de tributar las concesiones administrativas supone sumar el canon a satisfacer por el concesionario, en la forma establecida en las letras a) y b) del apartado 3, y en el caso de que se prevea la reversión de activos a la Administración, el valor del Fondo de reversión. No podría ser de otra manera, pues nos encontramos ante un impuesto de tráfico que grava el desplazamiento patrimonial a favor del particular, lo que supone tener en cuenta tanto el canon a satisfacer como el importe de la inversión realizada por el concesionario. En otro caso, bastaría fijar un canon mínimo para alterar las normas establecidas para fija la base imponible en las concesiones.

La Sentencia de esta Sala de 10 de junio de 2009, antes referida, se enfrentó al problema que plantea el Fondo de Reversión, cuyo importe real no se conoce hasta el momento de la extinción de la concesión y frente a la postura de atender, con criterio puramente económico, al importe de las obras a cargo del concesionario, sujeto pasivo del Impuesto, consideró que había de estarse al valor contable, es decir al valor de los activos una vez deducido el importe de las amortizaciones según un método sistemático, criterio éste que había sido recogido en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modificó la letra c) del apartado 3 del artículo 13 del Texto Refundido, antes transcrito, con la siguiente redacción: *“ Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de la reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.”*

En todo caso, conviene recordar que la doctrina de la Sentencia de referencia, contenida en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto de la misma, es la siguiente:

*“(…) Por su parte, la Dirección General de Tributos (…) en contestación a la consulta 143/00, de 1 de febrero, acogió como criterio correcto de cuantificación del Fondo de Reversión el que se desprende de la normativa contable, siguiendo a la resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

*Esta última resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE de 7 de abril de 1992), establece en su regla tercera normas para la valoración de dicho fondo disponiendo que*

*“2.- Las concesiones administrativas figurarán en el activo de las Empresas valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención.*

*3.- El coste de las concesiones administrativas se imputará a resultados, a través de su amortización, durante un plazo que no podrá superar el periodo concesional, utilizando para ello un método sistemático de amortización.*

4.- En el caso de que a la concesión administrativa se afecten activos del inmovilizado material que deban revertir a la entidad de derecho público otorgante de la concesión al finalizar el plazo concesional, se procederá a la constitución de un “Fondo de reversión”, cuyas dotaciones se realizarán de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del periodo concesional, debiendo reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo.

5.- El plan sistemático a que debe responder la dotación del “Fondo de Reversión” se establecerá en función de la duración del periodo concesional, independientemente de la vida útil del activo a revertir, y la dotación anual se calculará en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro”.

Ante la dificultad de interpretar el concepto de Fondo de Reversión, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, introduce una nueva redacción al art. 13.3c) del Texto Refundido en los siguientes términos “Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de la reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas”.

En la Exposición de Motivos de la Ley 62/03 se afirma que “En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se aclara la regulación de las transmisiones patrimoniales en relación con las concesiones administrativas para definir el valor por el que computar bienes determinados que el concesionario esté obligado a revertir a la Administración. Dicho valor será el neto contable a la fecha de reversión, estimado según el porcentaje medio resultante de las tablas de amortización del Impuesto

sobre Sociedades, más los gastos de reversión previstos”. Posteriormente señala que la modificación tendrá vigencia a partir de 1 de enero de 2004.

Para culminar esta evolución legislativa, y aunque no afecte al caso, conviene recordar también que la Ley 4/2008, en su art. 7. apartado uno, ha introducido otra modificación relativa al cálculo de la base imponible de las concesiones de duración superior al año, por las que se exige al concesionario un canon periódico, exigiendo tomar en consideración el elemento temporal de la concesión a los efectos de calcular la base imponible por aplicación de la regla contenida en el apartado b) del art. 13.3, al señalar ahora que en estos casos se capitalice según el plazo de la concesión.

(...)- La lectura del art. 13.3 c) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales, en la redacción introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, no puede suscitar duda alguna sobre que la base imponible del impuesto es el valor neto contable más los gastos previstos para la reversión. El legislador omite referirse al fondo de reversión, pero hay que reconocer que la magnitud que determina como integrante de la base imponible es idéntica al mismo, lo que significa que en la derogada redacción, aplicable al supuesto controvertido, el precepto tenía que interpretarse de la misma forma.

Efectivamente, el Fondo de Reversión tenía que ser dotado de tal forma que al final de la concesión coincidiese con el valor neto contable del activo, y por valor neto contable se había de entender el precio de adquisición, más las mejoras y adiciones y las revalorizaciones, disminuido por las amortizaciones acumuladas y por las actualizaciones de las mismas.

Ahora ya no existe una remisión a norma contable alguna para la cuantificación del valor pero la propia ley define el mismo.

Ante esta conclusión, la interpretación que hace la Comunidad Autónoma del apartado c) del art. 13.3 y que le lleva a entender que el fondo de reversión debe entenderse no a los efectos de determinar su importe desde un punto de vista contable, sino desde un punto de vista económico y, por tanto, como el coste de ejecución de las obras a cargo del sujeto pasivo no puede confirmarse, pues se aparta de la Ley. Para averiguar lo que significaba fondo de reversión y hallar su valor la norma proporcionaba la referencia a la que debía acudir, el Real Decreto 1643/90, de 20 de diciembre.

Pues bien, con arreglo al precitado Real Decreto el fondo de reversión es económicamente “la reconstitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión (cuenta 144).

Como en las concesiones administrativas lo habitual es que el concesionario se obligue a revertir activos y estos activos deben amortizarse como cualquier otro elemento del inmovilizado, habrá que averiguar el valor de ese activo una vez amortizado a lo largo de la vida de la concesión. Si queda pendiente de amortizar algo esa pérdida que se ocasiona en la concesionaria por la devolución a la Administración de los elementos del activo distribuida a lo largo de todo el periodo concesional es el fondo de reversión. En definitiva lo esencial era averiguar el valor del activo una vez amortizado, esto es el valor neto contable

*de los activos al momento de la reversión y no el valor a nuevo de las mismas, que es lo mismo que ahora recoge el vigente texto, al cuantificar el valor mediante la amortización de un porcentaje determinado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, con lo que se resuelven las dudas interpretativas suscitadas con anterioridad, y que obliga a entender que la magnitud que debe tenerse en cuenta de ninguna manera puede identificarse con el valor de las obras.*

*Con independencia de lo anterior, y aunque no se comparta esta interpretación del primitivo art. 13.c) del Texto Refundido, hay que reconocer que el art. 8 de la Ley 62/2003 modificó la redacción, para aclarar la normativa existente, lo que obliga a declarar improcedente la interpretación sobre estimación del valor neto contable de los bienes al momento de la reversión sostenida por la Administración, por deber calcularse el mismo según las tablas de amortización aprobadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas, y ello aunque la fecha a efectos de la nueva redacción sea posterior al hecho imponible.”*

El criterio de la Sentencia indicada se ha confirmado por otras posteriores, como las de 17 de diciembre de 2009 (recurso de casación 5476/06), 20 de enero de 2010 (recurso de casación 3821/04), 28 de abril de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 63/06), 30 de junio de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 361/05) y 21 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 108/06).

**SEGUNDO.-** En el presente caso, en el pliego de bases de la concesión se prevé la reversión de bienes afectos cuando transcurra el período concesional, pero con la particularidad de que la Administración del Estado habrá de indemnizar al concesionario por la parte no amortizada de los bienes.

Y así las cosas, la sentencia impugnada estima el recurso contencioso-administrativo del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, anula resolución del TEAC y confirma la liquidación girada con base en la siguiente argumentación que se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto:

*“Entrando en el examen de la cuestión de fondo, para la adecuada resolución de la controversia planteada, hay que tener en cuenta la verdadera estructura del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados así como las características de sus elementos integrantes. A este respecto, ha de decirse que desde el punto de vista impositivo de que se trata ha de señalarse que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas tiene como ámbito material u objetivo los desplazamientos o atribuciones patrimoniales que se producen en virtud de actos o negocios jurídicos de carácter oneroso y, además, las atribuciones patrimoniales con causa onerosa en las que lo que se transmite es un bien o derecho que se constituye mediante acto o contrato que determina, a la vez, el ingreso en el patrimonio del adquirente de un derecho o facultad de los que antes carecía. De este modo, el artículo 6.1. A) de la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobada mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que el impuesto se exigirá por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, considerando el artículo 7.1 B) como transmisiones onerosas las concesiones administrativas.*

*Determinada la sujeción a gravamen de las concesiones administrativas, la siguiente tarea a desempeñar es la de la determinación de la base imponible, o lo que es lo mismo, la cuantificación del hecho imponible, esto es, la estimación del valor del derecho constituido; a este respecto, el artículo 10.1 del Texto Refundido regulador del impuesto, aprobado por el ya citado Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que a efectos del impuesto el valor que ha de tenerse en cuenta es el “valor real” del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. La cuestión, ahora, se traslada a cómo ha de fijarse éste ya que el “valor del bien transmitido” precisa para su determinación un acto de valoración, y que tras la sustitución en nuestras leyes del concepto de “verdadero valor” por el de “valor” real, implica que éste económicamente, en principio, se corresponde con el precio de mercado.*

*Junto a esta regla general, el Texto Refundido a la hora de cuantificar el hecho imponible establece una serie de reglas especiales para hacerlo posible en determinados casos y, entre estos, en el referente a las concesiones administrativas. En este sentido, el artículo 13, apartados tres y cuatro, del Texto Refundido, establece: “3.- Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación: a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer al concesionario, por el importe de la misma; b) Si la Administración señalase un ca-*

*non, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año capitalizando al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario. Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia exclusivamente de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba satisfacer durante la vida de la concesión; c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor del Fondo de Reversión que aquél deba constituir en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, o norma que le sustituya.*

*4.- En los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a la siguientes reglas: a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión con un mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos; b) A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública; c) En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración a proceder a su comprobación por los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria “.*

*Finalmente, por lo que al hecho imponible se refiere, es necesario tener en cuenta el momento en que surge la obligación tributaria. A este respecto, el artículo 49.1 .a) del Texto Refundido señala que el devengo se producirá “En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado”.*

*La aplicación de esta normativa lleva a tener que dar respuesta a dos cuestiones esenciales, que directa o indirectamente inciden en la presente litis: orden y compatibilidad de las reglas de valoración establecidas y significado y alcance del Fondo de Reversión.*

*Respecto a la primera cuestión la norma transcrita establece inequívocamente que la base imponible se fijará por la aplicación de la regla o reglas que resulten aplicables, luego, es evidente, que en el mismo supuesto pueden ser de aplicación más de una de las reglas citadas, lo cual lleva consigo la necesidad de determinar los supuestos de concurrencia y el orden de aplicación. Las reglas citadas se han de aplicar como norma general en el orden en que aparecen enunciadas en el artículo 13.3, y subsidiariamente se aplicará el apartado 4 , dentro del que ha de seguirse también un orden, a saber: primero la regla señalada en la letra a), en su defecto la señalada en la letra b) y finalmente, en defecto de las reglas contenidas en las letras a) y b) la de la letra c). En consecuencia, la enumeración efectuada pone de manifiesto además de la obligatoriedad de acumular los respectivos importes cuando se fijen distintas formas de retribución la de aplicar las reglas señaladas en el orden indicado. En cuanto a la concurrencia ha de indicarse que las dos primeras reglas del artículo 13.3 son compatibles la una con la otra, pues hacen referencia a la forma de*

*determinación y pago del canon. La tercera regla, esto es, cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor del Fondo de Reversión que el sujeto pasivo deba constituir, tiene en relación con las otras dos reglas sustantividad propia, al recoger, independientemente de la determinación y pago del canon una obligación añadida, cual es la de revertir a la Administración bienes determinados. Resuelta así la primera cuestión, en el caso de autos ha de considerarse correcta la actuación de la Administración en el sentido de considerar conforme a derecho para determinar la base imponible compatibilizar las reglas b) (canon) y c) (Fondo de Reversión), proceder con el que, por otra parte, muestra su conformidad la parte demandada.*

*Queda, entonces, por resolver, la cuestión del significado y valoración del Fondo de Reversión. A este respecto, la entidad personada como codemandada, con apoyo en diversas disposiciones administrativas, entre las que cita la Resolución del Presidente del ICAC de 21 de enero de 1992, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 31 de enero de 2002 y, lógicamente, en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de enero de 2003, estimatoria para sus pretensiones, disposición que es recurrida en esta litis, entiende que el Fondo de Reversión debe ser nulo en aquellos casos como es el de autos, en los que se establece contractualmente una indemnización al concesionario por la pérdida que ocasionase la reversión de los elementos afectos a la extinción de la concesión por transcurso de su plazo, lo que hace, por tanto, innecesaria, la dotación de un Fondo de Reversión. Pero a ello se debe recordar con carácter previo la dificultad de aceptar esta interpretación pues supone ignorar la razón de ser del impues-*

to en este punto ya que como hemos indicado lo que pretende gravar el impuesto es el valor del derecho de concesión en la medida en que supone un aporte patrimonial nuevo al sujeto pasivo susceptible de valoración económica, y para ello, establece la ley un método de valoración por medio del Fondo de Reversión, método que no puede llevar a que la base imponible del impuesto sea cero, pues entonces lo que se estaría es introduciendo una exención, lo que obviamente no ha sido en este caso lo querido por el legislador. A ello, además, ha de decirse que tanto desde un punto de vista lógico como teleológico y sistemático ha de llegarse a resultado diverso al pretendido por la parte demandada. En efecto, como hemos transcrito la letra c) del artículo 13.3 del Texto Refundido contiene una remisión al Plan General de Contabilidad a la hora de computar el valor del Fondo de Reversión lo que supone con independencia de las circunstancias de la concesión que dicho valor no pueda ser cero o insignificante pues en este caso sería como reconocer que carece de valor el derecho de concesión; por otra parte, desde un punto de vista teleológico, esto es, desde la perspectiva de la finalidad de la norma el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados lo que pretende gravar es el valor real del derecho que se constituye, para lo cual establece unas reglas particulares que en el caso de concesiones con reversión de bienes a la Administración concedente trata de estimarlo a partir del valor de los bienes a revertir, lo que no es otra cosa, por otra parte, a lo que alude el propio Plan General Contable cuando habla de “reconstitución del valor económico del activo revertible”; asimismo, desde una interpretación conjunta, sistemática e integradora hay que tener en cuenta, por una parte, que una cosa es el tratamiento fiscal y otro la normativa contable, de modo que no debe interpretarse la norma contable al margen de la finalidad de la norma fiscal cuando ha de producir en este ámbito sus efectos, y esto es lo que ocurriría de seguirse en este supuesto la interpretación querida por la parte codemandada, *Telecable de Oviedo, S.A.*, y por otra parte, que las citadas normas valorativas contenidas en el artículo 13 tanto las del número 3 como las del 4, deben tener un contenido mínimamente homogéneo pues faltaría coherencia si a la hora de intentar hallar el valor real del bien o derecho el legislador arbitre tan amplio abanico de criterios de valoración para llegar a resultados enormemente distintos como sucedería en el caso de entender que en determinados supuestos de concesiones administrativas la base imponible bien en todo o en parte pudiese llegar a ser cero, lo que podría ocurrir si prospera el criterio interpretativo que la parte codemandada, *entidad Telecable de Oviedo, S.A.*, defiende.”

**TERCERO.-** El recurso de casación de la representación procesal de TELECABLE DE ASTURIAS, S.A.U. (entidad absorbente de TELECABLE DE AVILES, S.A.U) se articula con base en dos motivos en los que, con base en el artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción, se alega:

1º) Infracción del artículo 13 de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en concreto, la cuenta número 144, relativa al Fondo de Reversión, al incluir de forma improcedente al Fondo de Reversión en la base imponible del Impuesto.

2º) Para el caso de que el primer motivo no fuera estimado, infracción del apartado 3.c) del artículo 13 de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en relación con el Real Decreto el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en concreto, la cuenta número 144, relativa al Fondo de Reversión, al determinar de forma improcedente el valor del Fondo de Reversión incluido en la base imponible.

**CUARTO.-** Entrando en el estudio y resolución del primer motivo del recurso de casación, la Sala ha de anticipar necesariamente que procede su estimación.

En efecto, en el caso de existencia de Fondo de reversión es claro que debe aplicarse la doctrina de la Sentencia de esta Sala de 10 de junio de 2009, ratificada por otras posteriores, a que se ha hecho referencia en el Fundamento de Derecho Primero, por lo que solo podría incorporarse a la base imponible del Impuesto el valor neto contable de los activos revertibles más los gastos previsibles para la reversión, criterio éste que se ha aplicado también en la Sentencia de esta Sala de 24 de junio de 2010, relacionada con también otra dictada por la Sala de lo Contencioso -Administrativo del Principado de Asturias.

Pero es que además, en el caso presente, se da la circunstancia singular de que previéndose en el Pliego de Bases de la concesión que queden afectos al servicio todos los equipos, aparatos, dispositivos, estaciones, sistemas, redes e infraestructuras necesarios para la prestación del servicio, que pasarán a la propiedad de la Administración del Estado, se señala que ésta deberá indemnizar al concesionario por la parte no amortizada de dichos bienes. De esta forma, no resulta necesario el Fondo de reversión o, al menos éste no va cumplir la finalidad de compensar de la pérdida que supone la entrega de los bienes a la Administración por el valor neto que tengan en ese momento.

Por ello, y como se ha anticipado, procede estimar el motivo y casar la sentencia recurrida, para posteriormente, en aplicación del *artículo 95.2.d) de la Ley* de esta Jurisdicción, desestimar el recurso contencioso-administrativo y confirmar la resolución del TEAC de 22 de enero de 2003, que entendió que la base imponible del impuesto debe fijarse tan sólo en función del canon periódico, tal como la entidad hoy recurrente hizo al practicar la autoliquidación del Impuesto.

**QUINTO.-** No procede la imposición de costas en ninguna de las dos instancias.

## FALLAMOS

**PRIMERO.-** Que debemos estimar y estimamos el presente recurso de casación número 5998/06, interpuesto por D. Laureano, en representación de TELECABLE DE ASTURIAS, S.A. , contra sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 20 de septiembre de 2006, dictada en el recurso contencioso-administrativo 32/2004 , sentencia que se casa y anula. Sin costas.

**SEGUNDO.-** Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, en la representación que de dicha Comunidad Autónoma ostenta, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de enero de 2003. Sin costas.