



Roj: **STS 2439/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2439**

Id Cendoj: **28079130022025100111**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/05/2025**

Nº de Recurso: **4648/2023**

Nº de Resolución: **627/2025**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 549/2023,**
ATS 3462/2024,
STS 2439/2025

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 627/2025

Fecha de sentencia: 27/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4648/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/05/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4648/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 627/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara



D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 27 de mayo de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **4648/2023**, interpuesto por la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN**, debidamente representada, contra la sentencia nº 66/2023, de 27 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos, en el recurso nº 39/2022. Han comparecido como recurridos el Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**; y la procuradora doña Elena Cobo de Guzmán Pisón, en nombre y representación de la entidad **HOSPITAL SANTA TERESA, S.A.**

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 27 de febrero de 2023, en cuyo fallo se dispone, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar el recurso contencioso administrativo número 39/2022 interpuesto por la mercantil HOSPITAL SANTA TERESA S.A. representada por la Procuradora D.ª. Elena Cobo de Guzmán Pisón y defendida por la Letrada D.ª M.ª Esther Prieto Sastre, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 29 de octubre de 2021, desestimando la reclamación económico administrativa nº 05-00259-2021 reseñada en el encabezamiento de esta sentencia, y en virtud de tal estimación anulamos y dejamos sin efecto la misma, anulando la liquidación confirmada por ella, reconociendo como consecuencia de dicha anulación el derecho de la mercantil recurrente a que le sea devuelta la cantidad que abonó en virtud de la liquidación anulada, con los correspondientes intereses de demora desde la fecha en que se acredite se produjo el ingreso, a cuyo pago se condena a la Administración demandada [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el Letrado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, en la representación institucional de ésta, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 14 de abril de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como infringidos el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD o TR) y la jurisprudencia que lo interpreta, sentencias de este Tribunal Supremo de 13 de septiembre de 2013 (rec. nº 4600/2012), 25 de abril de 2013 (rec. nº 5699/2010), así como otras posteriores.

3. La Sala a *quotuvo* por preparado el recurso de casación mediante auto de 28 de abril de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Letrado de la Administración recurrente, en representación, ha comparecido el 26 de junio de 2023; y el Abogado del Estado y la procuradora Sra. Cobo de Guzmán Pisón, en las representaciones propias, como recurridos, lo han hecho respectivamente, el 26 y 23 de mayo de 2023, todos dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 6 de marzo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Precisar si el requisito de inscribibilidad que exige el artículo 31.2 TRITPAJD, cuando la inscripción registral no tenga carácter constitutivo, debe analizarse en abstracto, para la clase de acto o contrato documentado en la escritura pública; o si, aun siendo genéricamente inscribible, deben tenerse en consideración las circunstancias del concreto acto o contrato que pudieran afectar a su inscripción en los registros previstos en la norma, especialmente si se trata de la imposibilidad de acceso del título al Registro cuando esté afectado de vicios invalidantes el propio negocio jurídico documentado [...]"

2. La Comunidad Autónoma de Castilla y León interpuso recurso de casación en escrito de 7 de mayo de 2024, en el que se solicita lo siguiente:



"[...] Seguidamente y siguiendo la estructura del presente escrito determinada por el art. 93.3.b) LJCA , corresponde exponer las pretensiones que deducimos y los pronunciamientos que se solicitan de esa Sala de Casación, teniendo en cuenta, como no puede ser de otro modo, la cuestión que reviste interés casacional de conformidad con el Auto de admisión del presente recurso, ha sido resuelta en las sentencias citadas anteriormente.

Y por ello, debe producirse un pronunciamiento para los casos en que la inscripción registral no tenga carácter constitutivo que reitere la interpretación fijada en las citadas sentencias del precepto a que se refiere el Auto de admisión del presente recurso, y las alegadas por esta representación.

En concreto, ha de estarse a las sentencias del TS de 25 de abril de 2013 , reconociendo que "la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales" y en la sentencia del mismo TS de 13 de septiembre de 2013 que recogiendo la anterior añade en su FD 4 que..."Sentada la existencia de la contradicción, no podemos compartir el criterio que sienta la sentencia impugnada, ya que a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico." Ya hemos manifestado que dichas sentencias que establecen doctrina han sido reiteradas y aplicadas posteriormente por sentencias actuales tales como la del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1393/2022 de 31 Oct. 2022, Rec. 1811/2021 ECLI: ES:TS:2022:3884 , en todo caso ya recogidas varias de ellas anteriormente.

Y una vez resulta la cuestión interpretativa, aplicada la misma al caso concreto, procederá revocar la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos, ya que la misma, al estimar el recurso de deducido por la demandante ha decidido el recurso de forma contradictoria con la doctrina expuesta. Procede, en consecuencia, desestimar el recurso contencioso-administrativo que interpuso la demandante frente a la Resolución del TEAR de Castilla y León, que fue la impugnada en el PO 39/2022.

Por lo expuesto, SUPlico A LA SALA tenga por presentado este escrito se sirva admitirlo, y tener por formulado, en tiempo y forma, el ESCRITO DE INTERPOSICION del recurso de casación y dar al mismo el trámite legal hasta, en su día, dictar Sentencia que, con íntegra estimación del presente Recurso de Casación, case y anule la sentencia 66/2023 de 27 de febrero de 2023 dictada en el PO 39/2022 por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Burgos del TSJ de Castilla y León, con la consiguiente desestimación del recurso contencioso-administrativo, por ser justicia que pido en Valladolid para Madrid a 6 de mayo de 2024 [...].

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

La procuradora Sra. Cobo de Guzmán Pisón, en nombre del Hospital Santa Teresa, S.A. presentó escrito de oposición el 31 de mayo de 2024, en el que solicita lo siguiente:

"[...] SUPlico A LA SALA que teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, unirlo al recurso número 468/2023, en la representación que ostentamos de HOSPITAL SANTA TERESA SA, y por evacuado el trámite oposición al escrito de interposición del recurso de casación formulado por la Comunidad Autónoma de Castilla y León, contra la sentencia dictada con fecha 27 de febrero de 2023, por el TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN, SALA DE LO CONTENCIOSO, SECCIÓN 2, BURGOS, en el recurso PROCEDIMIENTO ORDINARIO 39/2022 ..., y ordenar la continuación del procedimiento por sus trámites, para en su día dictar sentencia por la que desestimando el recurso de casación contra el que venimos, se confirme la sentencia recurrida, con lo demás que fuere procedente en derecho [...]."

El Abogado del Estado presentó escrito el 27 de junio de 2024, en que manifestó que, previa autorización, se abstiene de formular oposición.

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 13 de mayo de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.



El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en precisar si el requisito de inscribibilidad que exige el artículo 31.2 TRITPAJD, cuando la inscripción registral no tenga carácter constitutivo, debe analizarse en abstracto, para la clase de acto o contrato documentado en la escritura pública; o si, aun siendo genéricamente inscribible, deben tenerse en consideración las circunstancias del concreto acto o contrato que pudieran afectar a su inscripción en los registros previstos en la norma, especialmente si se trata de la imposibilidad de acceso del título al Registro cuando esté afectado de vicios invalidantes el propio negocio jurídico documentado.

En el caso que nos ocupa, la sentencia impugnada, dictada el 27 de febrero de 2023, estimó el recurso nº 39/22, interpuesto por en su día por la entidad Hospital Santa Teresa, S.A., contra la resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Burgos, de 29 de octubre de 2021, que desestimó la reclamación contra liquidación practicada por Servicio de Ávila de la Junta de Castilla y León, por el ITPyAJD, modalidad de AJD, con importe de 99.686,43 euros.

SEGUNDO.-Hechos esenciales para la resolución del litigio.

De acuerdo con la sentencia de instancia, ahora objeto de impugnación casacional, se precisan como hechos básicos del asunto los siguientes:

1.-El 12 de mayo de 2017 se otorgó escritura pública de "elevación a público de documento privado de arrendamiento" en la que comparecieron ante notario, de un parte, D. Laureano , D. Jose Pedro y D. Hermenegildo , en representación de la Comunidad de propietarios del AVENIDA000 , C.B.; y, de otra, D. Alejo , consejero delegado de Clínica Santa Teresa, S.A.

El Notario otorgó ese acto, en el que se eleva a público el contrato privado de contrato de arrendamiento para uso distinto de vivienda del inmueble citado, por plazo de 20 años.

2.-No presentado el documento ante la Administración autonómica, ni tampoco la autoliquidación por el ITPyAJD, el 18 de noviembre de 2020 se requirió a la demandante a tal efecto, notificada el 24 de noviembre de 2020.

El 11 de diciembre de 2020 la recurrente contestó el requerimiento indicando que tras la elevación a público del contrato, los intervinientes en la escritura, el 9 de junio de 2017, volvieron a comparecer ante el notario, insertándose al final de la matriz del documento una diligencia extendida por el notario el propio 9 de junio por la que los otorgantes *«anulan y dejan sin efecto la elevación a público formalizada en dicha escritura precedente toda vez que, existiendo dos comuneros propietarios del inmueble que son menores de edad, la representación alegada por la madre de dichos menores como titular de la patria potestad no abarcaría actos de disposición a los cuales se puede asimilar un arrendamiento de inmueble por plazo tan largo»*.

3.-El 2 de marzo de 2021, la Administración autonómica, competente para la gestión del impuesto debatido, dicta propuesta de liquidación y abre trámite de audiencia. Presentadas alegaciones, en resolución de 5 de abril de 2021 se dicta liquidación por importe de 99.686,43 euros, incluidos intereses de demora.

4.-Disconforme con la resolución, el contribuyente interpuso reclamación contra la liquidación, desestimada por el TEAR de 29 de octubre de 2021.

5.-En tanto se tramitaba el recurso jurisdiccional, el Registro de la Propiedad de Ávila nº 2, el 22 de febrero de 2022, practicó calificación registral, acordando suspender la inscripción de la escritura solicitada, a la vista de la diligencia extendida por el notario autorizante de la escritura objeto de calificación, de 9 de junio de 2017, pues *no existe contrato*, al no concurrir uno de los elementos esenciales que deben concurrir para que exista, el consentimiento de los interesados y, por lo tanto, no puede acceder al Registro de la Propiedad. Acuerda suspender la inscripción dado el defecto señalado al efecto, añadiendo que dicha calificación negativa determina la prórroga del asiento de presentación por el plazo que señala el art. 323.1º de la Ley Hipotecaria.

6.-El recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León, fue estimado por la sentencia de 27 de febrero de 2023, aquí recurrida, en la que se concluye (FJ 5º):

"[...] Ahora bien, aunque no pueda entenderse que existe una condición suspensiva, en la forma pretendida por la recurrente, no por ello debemos acudir sin más a lo preceptuado en el artículo 2.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados-en cuanto previene que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia- como sostiene la demandada. Y decimos esto, porque conforme al art. 31.2 del R.D.Leg 1/1993 , el presupuesto de hecho gravado por la cuota gradual del impuesto, son 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



En el presente caso, el 12 de mayo de 2017 se otorgó escritura pública de "elevación a público de documento privado de arrendamiento" y 22 días más tarde los intervinientes en la escritura volvieron a comparecer ante el Notario, insertándose al final de la matriz de ese documento, mediante Diligencia extendida por dicho Notario el día 9 de junio de 2017 que los mismos comparecientes en la escritura citada estipulan que "Anulan y dejan sin efecto la elevación a público formalizada en dicha escritura precedente toda vez que, existiendo dos comuneros propietarios del inmueble que son menores de edad, la representación alegada por la madre de dichos menores como titular de la patria potestad no abarcaría actos de disposición a los cuales se puede asimilar un arrendamiento de inmueble por plazo tan largo...".

Posteriormente, el 18 de enero de 2022, tuvo entrada en el Registro de la Propiedad N° 2 de Ávila, copia autorizada de la escritura otorgada el día 12 de mayo de 2017, en la que se inserta la diligencia referida de 9 de junio de ese año. El Registrador de la Propiedad, previa calificación jurídica del documento y examinados los antecedentes del Registro, resolvió con fecha 22 de febrero de 2022, suspender la inscripción. En lo sustancial, la razón que le llevó a practicar tal calificación negativa, fue que a tenor de lo consignado en la diligencia referida, no existe contrato, al no concurrir uno de los elementos esenciales que deben concurrir para que exista, que es el consentimiento de los interesados y, por lo tanto, no puede acceder al Registro, suspendiendo en consecuencia la operación solicitada en cuanto al defecto señalado al principio de dicha Nota.

No obstante, no podemos obviar el criterio mantenido por la Dirección General de los Registros y del Notariado -actual Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública- que haciéndose eco de la referida sentencia de la Sala 1º del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2018 (rec. 2.111/2015) concluye que:

Es, por tanto, evidente la especial trascendencia que la autorización judicial tiene respecto a la plena validez de los actos realizados por el tutor en los casos recogidos en el artículo 271 del Código Civil. Por ello, dados los reforzados efectos que la inscripción añade a las titularidades inscritas, no deban acceder al Registro titularidades que puedan estar amenazadas de algún tipo de posible ineficacia. Consecuentemente, tratándose de una enajenación de bienes inmuebles del tutelado realizada por el tutor, debe el registrador comprobar que el acto se ajusta a los términos de la preceptiva autorización judicial [...].

...Así, si uno de los requisitos del presupuesto de hecho gravado por la cuota gradual del IAJD (documentos notariales) es que contengan actos o contratos inscribibles - en lo que aquí nos ocupa -en el Registro de la Propiedad, ha quedado acreditado que aquí se ha emitido calificación negativa del referido documento por el Registrador de la Propiedad, resolviendo suspender la inscripción. Está declarado por la Dirección General de los Registros y del Notariado que no deben acceder al Registro titularidades que puedan estar amenazadas de algún tipo de posible ineficacia, lo que acontece en el presente caso, pues es un hecho no controvertido que estamos ante el otorgamiento de una escritura pública de elevación a público de un contrato privado de arrendamiento por plazo de 20 años, que al ser superior a 6 años se asemeja a un acto de disposición para el que es necesario autorización judicial, habiendo quedado acreditado que en el otorgamiento de dicho documento Dña. Paula compareció como representante legal de sus dos hijos D. Faustino y Dña. Carmela, titulares de la nuda propiedad del 3,25% del inmueble por herencia de su padre D. Fabio, sin que la representación alegada por la madre como titular de la patria potestad pudiese abarcar tales actos de disposición, careciendo de la oportuna autorización judicial, cabe concluir que se trata de un documento sobre el que se ha resuelto suspender la inscripción en el Registro de la Propiedad, no resulta procedente la liquidación tributaria practicada, pues en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados lo que queda gravado - a tenor del art. 31 del Texto Refundido del Impuesto -es la primera copia de escritura pública que incorpora un acto o negocio valuable económicamente y contenga actos o contratos inscribibles en el Registro, lo que como decimos, no acontece en el presente caso, y todo ello con independencia que la denegación de la inscripción por parte del Registrador de la Propiedad no se haya producido hasta febrero de 2022, esto es, con posterioridad a la resolución del TEAR aquí impugnada, pues lo que motiva la suspensión de la inscripción, es la referida Diligencia de 9 de junio de 2017 que se hizo constar al final de la matriz de la escritura pública indicada, debiendo significarse que a juicio del Registrador, no existe contrato, al no concurrir uno de los elementos esenciales del mismo, cual es el consentimiento de los interesados.

Aduce la parte demandada que lo importante es que el acto sea "inscribible" no que sea "inscrito" y tratándose de un arrendamiento de un inmueble, conforme al artículo 2. Quinto de la Ley Hipotecaria, estamos ante un acto inscribible.

No obstante -indica la sentencia- no se puede obviar lo resuelto por la propia DGRN, en el sentido que no deben acceder al Registro titularidades que puedan estar amenazadas de algún tipo de posible ineficacia, lo que claramente ocurre en el presente caso; y ello con independencia de que el contrato privado de arrendamiento sea eficaz en la actualidad, como se desprende de la prueba practicada en autos, pues como señala la propia resolución del TEAR recurrida, hemos de tener en cuenta la especial naturaleza tributaria del gravamen documental. Lo que se grava es el propio documento que incorpore un acto o negocio evaluable económicamente



e "inscribible", por lo que no cumpliéndose este último requisito, no concurren los requisitos precisos del presupuesto de hecho gravado por la cuota gradual de Impuesto, lo que conlleva la estimación del recurso interpuesto, anulando la resolución impugnada, y por ende la liquidación practicada por el Servicio Territorial de Ávila, por importe de 99.686,43 €".

Contra la anterior sentencia, la Comunidad Autónoma de Castilla y León preparó el presente recurso de casación.

TERCERO.-Normas aplicables al caso y posiciones de las partes.

1.El recurso de casación suscita una cuestión atinente a la interpretación del artículo 31.2 del TRITPAJD, cuyo tenor literal dispone:

"2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma".

2. Tesis de la Junta de Castilla y León, parte recurrente.

En su escrito de interposición se denuncia la infracción del art. 31.2 del TRLITPyAJD, regulador de la cuota gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados (documentos notariales), porque no es necesario para que se realice el hecho imponible que el acto o negocio se inscriba, basta que sea inscribible. Literalmente dice: *"...contengan actos o contratos inscribibles..."*.

El hecho imponible pues, no se produce con la práctica de la inscripción. Es más, el plazo para autoliquidar no arranca desde que se produce la inscripción en un Registro público, sino que según el art. 92.1.b) del Real Decreto 828/1995, Reglamento del ITPyAJD, el impuesto se devenga:

"b) En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen". Y según el artículo 102.1: *"El plazo para la presentación de las declaraciones liquidaciones, junto con el documento o la declaración escrita sustitutiva del documento, será de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato".*

Por lo demás, considera que es cuestión ya resuelta por el Tribunal Supremo. En el auto de admisión se realiza un análisis jurisprudencial sobre el precepto; así, se cita la sentencia de 13 de septiembre de 2013 -recurso de casación para unificación de doctrina nº 4600/2012- que plantea si, para la sujeción al ITPyAJD -art. 31.2 del TR-, la ley fija el requisito de inscribibilidad en abstracto para cualquier documento susceptible de acceder a los Registros; o si la aptitud para la inscripción se refiere al documento en concreto que se presenta, siendo así que las sentencias de contraste se referían a la incidencia en el gravamen documental de las vicisitudes del negocio escriturado, por incumplir las condiciones pactadas en el contrato contenido en el documento notarial, denegada la inscripción por el Registrador por falta de autorización de la Administración. La sentencia mencionada afirma, en su FD 4:

"...Sentada la existencia de la contradicción, no podemos compartir el criterio que sienta la sentencia impugnada, ya que a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico.

Así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de Abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales".

Dicha jurisprudencia, formada por las citadas sentencias, ha sido reiterada y recogida por otras, que menciona: STS, Sala Tercera, Sección 2ª, sentencia 1393/2022, de 31/10, Rec. 1811/2021; Sentencia 44/2022 de 20 Ene. 2022, Rec. 6214/2020; Sentencia 1450/2016 de 20 Jun. 2016, Rec. 2311/2015; sentencia 1608/2020 de 26 Nov. 2020, Rec. 3873/2019.

3. Tesis de la parte recurrida (Hospital Santa Teresa, S.A.)

Advierte que en el caso presente, el acto sometido al gravamen documental no ha sido inscrito, porque se consideró, por funcionario público, no inscribible. Con ello, la recurrente contradice la calificación registral



de un funcionario público integrado en la administraciones, en contra de los actos propios, por tanto, de carácter previo y expreso. No es pertinente por el principio de confianza legítima y buen funcionamiento de las Administraciones (STS de 3 de diciembre de 2012, recurso 2301/2011; y la STS de 19 de junio de 2012, recurso 969/2009, que cita la de 8 de febrero de 2005).

En cuanto al fondo, sobre la vulneración del artículo 31.2 del TR, puede razonarse que el hecho imponible del IAJD, en cuanto recae sobre el documento notarial, en este caso, se devenga por la mera existencia del documento con contenido evaluable con acceso a un Registro Público, al margen de los defectos intrínsecos o de forma que afecten al acto o negocio documentado.

El recurso de casación da a entender que cualquier documento notarial, cualesquiera que sean los defectos imputables al acto o negocio documentado, produciría el devengo del IAJD. Pero esto, afirma, no se sostiene para los casos de nulidad de pleno derecho, que no pueden acceder a la publicidad registral. Sin embargo, la jurisprudencia de la Sala I se decanta por la anulabilidad en caso de negocios realizados por menores de edad sin preceptiva autorización judicial.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) define la anulabilidad de los contratos dispositivos otorgados por los representantes de los menores de edad sin autorización judicial, que los califica como contratos inválidos y anulables en beneficio de los intereses del menor (STS 22 de abril de 2010, recurso nº 483/2006, y STS, de 10 de enero de 2018, rec. nº 2111/2015). Esto es, la anulabilidad tiene sentido para que el menor de edad no pierda derecho ni acción procesal por el transcurso del tiempo, hasta su mayoría de edad.

La pendencia de la autorización judicial que requiere la presencia de menores de edad en el contrato impide el acceso al Registro de los documentos que incorporan los negocios afectados por tal condición. Infringe también la doctrina de la DGRN a este respecto. Y consta además en el expediente la denegación de acceso al Registro de la Propiedad (resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 9 de julio de 2018, BOE de 24 de julio de 2018).

Sin embargo, sostiene que concurre en el asunto una circunstancia excepcional: que estamos ante un defecto en el negocio documentado que afecta a los derechos patrimoniales de menores de edad. Desde esta perspectiva, estamos ante una cuestión prejudicial que debe resolverse por la jurisprudencia civil, sobre los efectos de la falta de consentimiento de los menores de edad en los contratos que ellos suscriben por sí o por persona no autorizada judicialmente, cuando ello es normativamente exigible.

No es controvertida, así la expresada doctrina que califica como anulable el vicio que afecta a los actos dispositivos de los menores de edad, por sus representantes legales, en los que falta la necesaria autorización judicial. Tampoco es polémico que el contrato de arrendamiento examinado y sometido a liquidación, necesita de la autorización judicial prevista por las normas.

Esta jurisprudencia civil (STS 10 de enero de 2018, recurso 2111/2015), sostiene actualmente la existencia de anulabilidad, y no de nulidad absoluta, como hacía la jurisprudencia más antigua, pero lo hace por la razón exclusiva de protección a los intereses de los menores de edad, comprometidos en los actos sometidos a juicio. No para proteger los intereses de los contratantes con los menores sin autorización, ni, mucho menos, los intereses de terceros ajenos a los contratos afectados de tal vicio. Como, por ejemplo, la Hacienda Pública.

La conclusión del Tribunal Supremo, en su actual doctrina, es pues que los negocios dispositivos de los menores de edad, celebrados sin autorización judicial, son inválidos hasta su ratificación, y afectados por anulabilidad, por ser necesario proteger los intereses del menor, lo que comporta aceptar el régimen de anulabilidad.

Pues bien, atendiendo al interés prevalente y prioritario de los menores de edad, no debe considerarse inscribible -ni en abstracto ni en concreto-, un título notarial que contiene un contrato de arrendamiento, acto dispositivo, en el que falta el consentimiento integrado jurídicamente de los menores.

4. Tesis de la Administración General del Estado.

El Abogado del Estado se abstiene de formular alegaciones.

5. Doctrina jurisprudencial de esta Sala sobre la materia.

El auto de admisión indica que el artículo 31.2 del TRITPAJD ha sido interpretado por esta Sala en el sentido de que el IAJD grava el documento, es decir, la formalización jurídica en ciertos instrumentos notariales de actos y contratos inscribibles, y que su finalidad es gravar la especial garantía que el ordenamiento jurídico concede a ciertos actos, dada la forma notarial, ligada especialmente a la posibilidad de acceso a los Registros públicos, con los efectos inherentes [vid. STS de 18 de noviembre de 2015 (rec. 1372/2014)].



También se ha indicado que la inscribibilidad debe entenderse como aptitud abstracta o general de acceso a los registros enunciados en el art. 31.2, por lo que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva se produzca o no, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que haya sido denegada por el registrador por defectos formales [vid. SSTs de 13 de septiembre de 2013 (rec. 4600/2012) y de 26 de noviembre de 2020 (rec. 3873/2019)]; por su interés, transcribimos los párrafos más relevantes de las sentencias más destacables recaídas:

- STS de 13 septiembre de 2013, cas. 4600/2012:

"Sentada la existencia de la contradicción, no podemos compartir el criterio que sienta la sentencia impugnada, ya que a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico.

Así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales".

- STS de 18 de noviembre de 2015, RCA 1372/2014:

"En todo caso, para precisar la fecha de devengo se debe recordar que el gravamen por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad documentos notariales, se vincula al documento notarial expedido, como determina el art. 28 del TR cuando en la descripción de su hecho imponible dice que "están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales en los términos que establece el artículo 31 (...).

"De acuerdo con este precepto, el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se produce en distinto momento según cuál sea la modalidad que grava el hecho imponible realizado. En las modalidades de operaciones societarias y actos jurídicos documentados el impuesto se devenga, en todo caso, el día en que se formalice el acto sujeto. Por tanto el devengo debe entenderse producido siempre en ese momento, ya que el precepto no recoge excepción alguna a dicha regla"

- Sentencia de 20 de junio de 2016, RCA 2311/2015:

"Concretamente el art. 2.2 de la LITP y AJD dispone que "En los actos o contratos en que medie alguna condición su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente".

Es cierto que el artículo 2.2 del Texto Refundido aparece incluido en el Título Preliminar relativo a la naturaleza y contenido del impuesto, que grava las transmisiones patrimoniales, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados, pero no lo es menos que, como decíamos en la sentencia de 18 de noviembre de 2015 (casación núm. 1372/2014), una interpretación sistemática del Texto Refundido debe llevar a entender que el mismo no comprende la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, al referirse sólo a la suspensión de la liquidación del acto o contrato sometido a condición suspensiva, tal y como luego establece con toda claridad el artículo 49, que aparece incluido en el título IV, relativo a disposiciones comunes, al señalar que:

"1- El Impuesto se devengará:

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

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

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

En resumen, de acuerdo con el precepto del art. 49.2 de la LITP y AJD, el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se produce en distinto momento según cuál sea la modalidad que grava el hecho imponible realizado. En las modalidades de operaciones societarias y actos jurídicos documentados el impuesto se devenga, en todo caso, el día en que se formalice el acto sujeto. Por tanto el devengo debe entenderse producido siempre en ese momento, ya que el precepto no recoge excepción alguna a dicha regla. Las condiciones suspensivas no pueden tener efecto suspensivo del devengo del impuesto, ya que el hecho imponible no es el acto o contrato contenido en el documento, sino su documentación, es decir, el propio documento (...)



En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia de esta Sala. Así lo declaramos, entre otras, en las sentencias de 24 de febrero de 1996 , 4 de diciembre de 1997 , 21 de mayo de 1998 , 30 de octubre de 1999 y 24 de octubre de 2003 ".

De la doctrina expuesta se deduce - sentencia de 13 de noviembre de 2015 (rec. casación nº 3068/2013)-, que el hecho imponible del impuesto en litigio es la documentación en sí, aquí notarial, de ciertos actos jurídicos y que, aunque la eficacia de éstos puede someterse a alguna limitación temporal, no ocurre lo mismo con el documento que los soporta, pues el documento existe y es eficaz (en los términos que se deduzcan de su contenido) desde que se formaliza.

Es decir, en términos generales, el documento, como soporte físico, no se somete a limitación -o se formaliza o no se formaliza-, pero una vez exteriorizado, ya existe en el mundo jurídico, con independencia de que el acto o contrato que se formaliza o documenta en él sea ya válido o no, eficaz o no. Esta es la razón por la cual el devengo del impuesto se regule en el apartado 1 del TRLITP de forma separada para la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (letra a) del ap. 1) y para las modalidades de operaciones societarias y de actos jurídicos documentados (letra b) del ap. 1), pues mientras en la primera modalidad el devengo es susceptible de diferimiento si concurre alguna limitación de la eficacia de acto o negocio en que se opera la adquisición, en las otras dos modalidades el devengo se produce en todo caso al formalizarse el acto sujeto a gravamen, formalización que no admite limitación de su eficacia.

En similares términos, las más recientes sentencias de 26 de noviembre de 2020, -rec. nº 3873/2019-; 20 de noviembre de 2022 -rec. nº 6214/2020- y 31 de octubre de 2022 -rec. nº 1811/2021-. De la jurisprudencia expuesta deriva que, en principio, se devenga el IAJD por la potencialidad de la inscripción en registros públicos, aunque existan obstáculos registrales que impidan dicha inscripción.

CUARTO.-Criterio de la Sala.

1)Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, el artículo 31.2 TR tal como ha sido interpretado, debe entenderse en el sentido de que es suficiente con que un documento -o título jurídico, si se quiere- sea susceptible de inscripción en un registro público de los mencionados en el precepto para que se produzca el hecho imponible, se haya inscrito o no efectivamente.

2)Es contrario a toda idea de buena regulación normativa que el hecho imponible del IAJD venga definido en un precepto que regula la cuota tributaria, después de haber previsto el artículo 28 del TR que: *"Están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31"*.

3)El artículo 31.2 TR contiene las notas que integran el hecho imponible y que, decimos que con defectuosa técnica, se llevan a la cuota tributaria:

- que se refiera el documento a un objeto con cantidad valuable - el valor declarado, arrendamiento a 20 años con una cuota anual de 291.000,00 euros-;
- que contenga un acto inscribible en el Registro de la Propiedad, según establece la Ley Hipotecaria, arrendamiento de bien inmueble -art. 2.Quinto-; y
- que no esté sujeta al ISD ni al ITP, ni a Operaciones Societarias.

4)La palabra central es la inscribibilidad en el Registro de la Propiedad, pues cabrían al respecto dos posturas: o bien que la condición de inscribible sea abstracta o general, esto es, que bastaría con que el negocio jurídico documentado, por su naturaleza, tuviera acceso al Registro, al margen de que se hubiera inscrito o no; o, incluso, que no hubiera podido llevarse a cabo por razones formales; incluso, cuando el negocio, como aquí sucede, adoleciera de algún vicio determinante de su invalidez; o la segunda postura, que haya que atender a la inscribibilidad de cada título concreto.

5)A tal efecto, el análisis al caso de nuestra jurisprudencia y la de la Sala Primera del TS pone el acento en dos aspectos del contrato de arrendamiento de larga duración que podrían afectar al gravamen efectuado: primero, si el déficit de consentimiento apreciado, por la falta de la preceptiva autorización judicial para integrar la capacidad de dos menores, comuneros de la arrendadora, determina la nulidad radical o la mera anulabilidad del contrato escriturado; el segundo problema general es la distinción establecida entre los casos en que la inscripción es constitutiva, esto es, condición de validez y eficacia del negocio documentado, y aquellos otros en que no lo es, como en el caso que estamos examinando.

6)Ahora bien, sentado lo anterior, ni la sentencia recurrida ni los escritos casacionales de las partes han reparado suficientemente, a nuestro entender, en un aspecto del problema que nos parece decisivo para la resolución del asunto, al margen de lo estrictamente debatido: que no estamos ante un caso, solo, de negocio



jurídico inválido -ya lo fuera con nulidad radical o con anulabilidad- (art. 31.2 TR), sino ante un problema de distinta naturaleza y de necesario enfoque diferente, para lo que no hay doctrina precedente.

Nos referimos al vicio de que adolece, no ya el acto objeto de escritura notarial, que es el arrendamiento de un inmueble, por 20 años, sino del título inscribible, esto es, del documento notarial mismo de elevación a público de un contrato privado, lo que a nuestro juicio cambia decisivamente las cosas, pues conforme a lo establecido en el artículo 27.1.a) del Texto Refundido "1. *Se sujeta a gravamen, en los términos que se previenen en los artículos siguientes:...* a) *Los documentos notariales*".

7) Recordemos, en síntesis, los hechos acaecidos en el asunto:

1.- El 12 de mayo de 2017 se otorgó escritura de elevación a público de un documento privado de arrendamiento en que comparecieron, los representantes de la Comunidad de propietarios...; y el representante de Clínica Santa Teresa, S.A.

2.- Esta no presentó autoliquidación por el ITPyAJD, por lo que se la se requirió a la demandante para que la formulase.

Lo verdaderamente importante es que el 9 de junio de 2017 los intervinientes en la escritura volvieron a comparecer ante el notario, que insertó al final de la matriz de ese documento una diligencia, el mismo día 9 de junio, que recoge que los comparecientes en la escritura estipularon que:

"Anulan y dejan sin efecto la elevación a publico formalizada en dicha escritura precedente toda vez que, existiendo dos comuneros propietarios del inmueble que son menores de edad, la representación alegada por la madre de dichos menores como titular de la patria potestad no abarcaría actos de disposición a los cuales se puede asimilar un arrendamiento de inmueble por plazo tan largo".

8.- Se trata, por tanto, de una manifestación de voluntad, recogida por el notario, que ambas partes suscribieron, según se indica, y cuyo contenido puede interpretarse, sin forzar las cosas, como un desistimiento. Esto es, las partes anulan y dejan sin efecto el acto notarial determinante del título inscribible.

Es verdad que, a partir de aquí, todo resulta ciertamente confuso, pues lo que realiza el notario, con arreglo a su reglamento, es hacer constar, mediante diligencia, esa comparecencia y su contenido.

Es en 2022 cuando tuvo entrada en el Registro de la Propiedad nº 2 de Ávila, la copia autorizada de la escritura citada, de 12 de mayo de 2017, en la que se inserta la diligencia de 9 de junio de ese año. El registrador, tras la calificación jurídica del documento y examinados los antecedentes del Registro, resolvió suspender la inscripción, pues a la vista de la diligencia extendida por el Notario autorizante de la escritura objeto de calificación, de 9 de junio de 2017, no existe contrato, al no concurrir uno de los elementos esenciales que deben concurrir para que exista, que es el consentimiento de los interesados y, por lo tanto, no puede acceder al Registro.

9. En definitiva, no solo existe un problema de consentimiento esencial del contrato de arrendamiento y, para elevarlo a público, es que hay algo más: no hay, desde luego, escritura pública (art. 28) cuyo otorgamiento, si recae sobre cosa valuable y cuyo objeto puede acceder al Registro, cae en el ámbito del art. 31.2 TR.

Siendo ello así, no se habría producido el hecho imponible, aunque la sentencia *a quono* aborda específicamente esta cuestión, ya que se detiene en la nulidad del negocio jurídico traslativo que era el objeto de la escritura.

Es significativo, a estos efectos, la indicación del Registrador de la Propiedad de que no existe contrato, lo que puede significar, de una parte, lo que aparenta decir, esto es, que hay un vicio del consentimiento que provoca la nulidad del contrato; pero hay otro sentido posible, dada la diligencia notarial, a la vista de la manifestación de voluntad prestada por las partes unas semanas tras otorgarse la escritura, por el que quepa entender que la escritura, como título inscribible, no llegara a otorgarse, por la voluntad misma de los comparecientes.

A los solos efectos fiscales y a la vista de que la sentencia de instancia es correcta en su fallo, aunque incompleta en su fundamentación, procede desestimar el recurso y, dados los hechos y razonamientos descritos, sin fijación de doctrina.

QUINTO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO



Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º)No ha lugar al recurso de casación de la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN** contra la sentencia nº 66/2023, de 27 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos, en el recurso nº 39/2022.

3º)No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ