

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068738

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN**

Sentencia 332/2017, de 27 de septiembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 174/2016

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Hecho imponible. Incremento del valor del terreno.** A los efectos de realización del hecho imponible o nacimiento de la obligación tributaria, entre la transmisión efectuada y la incidencia sobre la capacidad económica gravada, la existencia de una transmisión es una condición necesaria, pero no suficiente, pues a la misma hay que añadir, en palabras del Tribunal Constitucional [Vid., STC n.º 26/2017, de 16 de febrero de 2017 (NCJ062176) y STC 37/2017, de 1 de marzo de 2017 (NFJ066091), relativas a la normativa reguladora del IIVTNU en los territorios forales de Guipúzcoa y Álava y la reciente STC, n.º 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (NCJ062411)] «la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial». Cabe rechazar, *ab initio*, que para determinar el valor del inmueble al tiempo de la transmisión, haya de estar a una valoración ajena a la concreta operación efectuada. Admitiendo que el valor de los terrenos, al tiempo de ejercerse por el arrendatario financiero su opción de compra, sea de 80 €/m<sup>2</sup>, debe afirmarse que dicha circunstancia es, sin embargo, ajena a la concreta operación de transmisión que determina el eventual nacimiento de la obligación tributaria para la entidad bancaria y que conlleva una concreta repercusión de dicha operación de transmisión sobre su capacidad económica, por lo que dicho motivo de impugnación debe ser rechazado. Debe tenerse en cuenta que la adquisición y transmisión se producen en el marco de una operación de arrendamiento financiero o *leasing*. Frente a la alegada «estabilidad o mantenimiento del precio fijado con antelación en el momento de la suscripción del contrato de arrendamiento financiero», que en el presente caso la «materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial» se obtiene -según se ha expuesto en el fundamento de derecho precedente- por una vía distinta de la fijación del precio del terreno en el contrato de arrendamiento financiero, pero debe concluirse que dicho incremento de valor, que revela una capacidad económica real, existe y, por lo tanto, es susceptible de ser grabado por medio del tributo controvertido. **Sujeto pasivo. Cláusula contractual que obliga al adquirente al pago del tributo.** En el contrato de arrendamiento financiero se pacta expresamente la repercusión del impuesto al arrendatario por lo que es éste quien soporta las consecuencias del incremento o disminución del valor, y no puede negarse su derecho a que se analice si el valor del suelo ha disminuido en el momento en el que se ejercita su opción de compra. No obstante, ello no deja de ser un pacto entre particulares que no altera, ni los elementos definidores del tributo, ni el sujeto pasivo del mismo, en función del cual debe examinarse la existencia de los distintos elementos configuradores del mismo, por lo que la resolución impugnada debe confirmarse.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 7.

RDLeg. 2/2004 (TR LHL), arts. 104 y 107.

**PONENTE:***Don Fernando García Mata.***T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2**

ZARAGOZA

SENTENCIA: 00332/2017

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (Sección 2ª)

-Rollo de apelación nº 174 del año 2016-

### SENTENCIA

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio Ángel Esteras Iguácel

MAGISTRADOS :

D. Fernando García Mata

D. Emilio Molins García Atance

Zaragoza, a veintisiete de septiembre de dos mil diecisiete.

Visto por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sección Segunda, el recurso de apelación interpuesto por BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A. , representado por la procuradora doña Pilar Morellón Usón y asistido por el abogado don Fernando José Zamora Martínez, contra la sentencia 107/2016, de 31 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Zaragoza , recaída en el Procedimiento Ordinario 238/15, en el que es parte apelada el AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA , representado por la procuradora doña Sonia Salas Sánchez y asistido por el abogado don José Luis Espelosín Audera, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Fernando García Mata.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Zaragoza, dictó la sentencia que aquí se apela 107/2016, de 31 de mayo, por la que se desestimaba el recurso interpuesto.

#### Segundo.

Notificada dicha resolución a las partes, por la parte recurrente se interpuso en tiempo y forma recurso de apelación, que fue admitido en ambos efectos, dándose traslado a la parte adversa para que formulara oposición, presentándose el correspondiente escrito de oposición y siendo posteriormente remitidas las actuaciones, con emplazamiento de las partes, a esta Sala.

#### Tercero.

Turnado a esta Sección 2ª el recurso, formado el correspondiente rollo y comparecidas tanto la parte apelante como apelada, se admitió a trámite el recurso, señalándose para votación y fallo del mismo el día 20 de septiembre de 2017, en que tuvo lugar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Constituye objeto de este recurso de apelación la determinación de si es ajustada a derecho la sentencia en cuanto desestima el recurso interpuesto. La sentencia, tras sintetizar la posición de la parte recurrente, transcribe el artículo 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004, centrándose a continuación en la figura del arrendamiento financiero con opción de compra o leasing cuyas características refiere, señalando que en el mismo se fija, desde su constitución, tanto el precio financiero del contrato como, en su caso el de adquisición del bien de ejercitarse la acción de compra, de forma que el valor de los terrenos a los efectos de la transmisión, se encuentra fijado desde el inicio de la relación contractual de manera ajena a las fluctuaciones del mercado.

Asimismo refiere que la situación de una transmisión que produjera un decremento del valor de los terrenos podría producirse para el arrendatario financiero, pero que el recurrente para intentar poner de manifiesto el decremento del valor del terreno se refiere a informes de valoración y precio de venta de un negocio de transmisión que le resulta totalmente ajeno, y no existiendo en el momento de ejercitarse la opción de compra ningún negocio de la transmisión del terreno que ponga de manifiesto ninguna circunstancias referente al valor de dicho terreno en el momento en que se efectúa la transmisión, ya que las referencias a dicho extremo pertenecen a un momento temporal distinto.

### Segundo.

La parte recurrente comienza recordando que el BBVA adquirió el 17 de octubre de 2002 el solar sito en la calle Osca nº 4, de la Plataforma Logística de Zaragoza, PLAZA S.A., por un valor de 90,15 €/m<sup>2</sup>, suscribiendo en la misma fecha, con la mercantil Publifax, contrato de arrendamiento financiero, fijándose el precio y condiciones del arrendamientos a partir del valor del suelo de 90,15 €. Continúa señalando que estando en el 2014 Publifax interesada en la venta de la parcela se solicitó un informe de valoración, valorándose en el mismo el suelo, a fecha 1 de febrero de 2014, a razón de 80 €/m<sup>2</sup>. En fecha 5 de agosto de 2014, Publifax ejerció su derecho de opción y abonó la cuota residual de leasing, procediendo en la misma fecha a vender a un tercero a razón de 80 €/m<sup>2</sup>,

Posteriorment e, tras referir las actuaciones de autoliquidación y de solicitud de devolución de ingresos indebidos, con su resolución y ulterior recurso, describe la prueba practicada en instancia y sostiene la inexistencia de hecho imponible por no haberse producido entre octubre de 2002 y agosto de 2014 incremento de valor, ni de precio, ya que en octubre de 2002 los terrenos tenían un valor de 90,15 €/m<sup>2</sup> y en agosto de 2014, de 80 €/m<sup>2</sup>, negando que el precio en agosto de 2014 se fijara como señala la sentencia apelada en 2002. En dicho sentido, señala que la sentencia apelada confunde valor y precio -el valor ha disminuido mientras el precio se habría mantenido-, y añade que, en todo caso, utilizando de forma indistinta ambos conceptos, no se habría producido incremento entre octubre de 2002 y agosto de 2014, sino estabilidad en el precio, afirmando, por ello, que la sentencia es incongruente.

A continuación señala que el incremento de valor no se presupone, sino que hay que probarlo, y que cabe prueba en contra, concluyendo, tras diversas manifestaciones y citas jurisprudenciales, que los datos y documentos aportados reflejan, sin ningún atisbo de duda, no solo la inexistencia de incremento de valor, sino una pérdida de valor del suelo transmitido, por lo que estima que la aplicación que realiza el Ayuntamiento de los artículos 104 y 107 TRLRHL es rechazable, errónea y antijurídica, pues conduce a gravar un incremento falso e irreal.

Por último sostiene la nula incidencia de la existencia de un contrato de arrendamiento financiero a los efectos de la liquidación del impuesto municipal, afirmando que la sentencia pretende querer privar a los adquirentes de un terreno a través de leasing de la posibilidad de impugnar las liquidaciones por estar predeterminado el precio de la operación, añadiendo que en el contrato se pacta la repercusión del impuesto al arrendatario, que soporta las consecuencia del incremento o disminución del valor, y no se le puede negar su derecho a que se analice si el valor del suelo ha disminuido cuando desaparece la reserva del dominio.

### Tercero.

En primer término debemos señalar que este Tribunal comparte, en términos generales, el punto de partida formulado por la parte apelante en el sentido de que si no hay incremento de valor, no hay hecho imponible y consiguientemente tampoco sujeción al impuesto, tal y como igualmente sostiene la sentencia de instancia.

Sobre dicha cuestión se ha pronunciado este Tribunal en diversas sentencias, a partir de la sentencia 535/2016, de 12 de diciembre, recaída en el recurso de apelación 190/14 , en la que se razonaba lo siguiente:

«SEXTO.- A la vista de lo expuesto, y teniendo en cuenta que, conforme al artículo 104.1 del TRLHL, el impuesto controvertido "grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos", constituyendo ello el hecho imponible, habrá de estimarse que en el supuesto de que no exista tal incremento, no cabrá sostener que la "transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos", esté sujeta al impuesto y, como viene señalando en sus sentencias la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña -entre otras, sentencias de 22 de marzo de 2012 y 18 de julio de 2013 -, "no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos".

Séptimo.

En contra de la anterior conclusión, la Administración demandada sostiene que "la fórmula de cálculo de la plusvalía implica la existencia, en todos los supuestos de hecho sujetos al mismo (...) de un incremento de valor y, por lo tanto, el nacimiento de la obligación tributaria". Sin embargo, dicho argumento, en su parte inicial, no contradice la anterior conclusión, y es erróneo, en su parte final, y ello es así por cuanto siendo cierto que la aplicación de la fórmula parte de un incremento de valor y da lugar a una liquidación positiva, no puede desconocerse que ello es, como acertadamente se señala, "en todos los supuestos de hecho sujetos al mismo", es decir, cuando se dé el hecho imponible, de donde cabe concluir, a sensu contrario, que cuando no se dé el hecho imponible no nacerá la obligación tributaria, ni será procedente liquidación alguna.

Octavo.

Afirma la parte apelante, nuevamente, que lo que se grava es el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra, de forma que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido, y que la capacidad económica que sirve de fundamento se inscribe en el campo de la plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria.

En dicho sentido se cita la sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002, recaída en el recurso de casación 8053/1996 , que razona que "(...) en los supuestos en que se ha materializado una urbanización en ejecución de un instrumento básico de planeamiento urbanístico, cualquiera que haya sido el sistema seguido, el incremento del valor de los terrenos viene determinado, lógicamente, por una serie de factores heterogéneos que, aun cuando pueden no ser ajenos en algún caso, en gran medida, a la acción de los particulares interesados en la zona o del propietario, concurren, casi siempre (lo contrario es la excepción), con otros derivados de circunstancias socioeconómicas o urbanísticas o de cualquier otro tipo extrínseco -climatológicas, paisajísticas o turísticas, unidas, con un efecto multiplicador, a las anteriores- que condicionan la existencia del hecho imponible de este Impuesto (circunstancias, todas ellas, que invalidan, de no existir una prueba categórica y contundente -y, en este caso, no existe-, la pretensión de que el aumento de valor obedece sólo, única y exclusivamente, a la actuación económica y jurídica de los particulares interesados o del propietario- transmitente del terreno)", siendo la tesis transcrita por la parte apelante en su literalidad la sustentada por la Dirección General de Tributos en la Consulta vinculante V0153-14, de 23 de enero de 2014, en la que se planteaba "si se produce la sujeción al IIVTNU en caso de transmisión de bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición", y en la que con base a los razonamientos que se incluyen en el escrito de contestación se concluía que "la transmisión onerosa del bien inmueble de naturaleza urbana determina el devengo del IIVTNU, calculándose la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL".

No obstante, y con independencia de que pueda estimarse que el fundamento -no explicitado- del referido impuesto sea el indicado, no puede desconocerse que, como se ha expuesto anteriormente, la obligación tributaria solo surge cuando se produce el hecho imponible y que, frente a otras figuras impositivas en las que lo que se grava es simplemente la transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, de forma que la mera transmisión genera el nacimiento de la obligación tributaria -en dicho sentido, en el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre , por el que se aprueba el texto

refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales, al regular el hecho imponible de las transmisiones patrimoniales se establece que "1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión de derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos", y en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al delimitarse el hecho imponible se dispone que "estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen"-, en la presente figura impositiva lo que se grava es, como antes se expuso, el "incremento de valor" que experimenten dichos terrenos, de forma que de no darse dicho incremento, repetimos, no nacerá la obligación tributaria.

Noveno.

Debe señalarse, igualmente, frente a la afirmación de que, al no contemplarse en la normativa del tributo que en la transmisión se haya producido una pérdida o minusvalía, se está gravando un incremento ficticio de valor del terreno que siempre arroja una "plusvalía positiva", aun cuando la transmisión efectuada se haya realizado, como en el caso que nos ocupa, por un precio menor que el de compra -en dicho sentido la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de San Sebastián-, que es cierto, a la vista del sistema objetivo de cuantificación previsto en la norma, que cuando surja la obligación tributaria, siempre habrá, fuera de los casos expresados normativamente, un resultado positivo, es decir, una obligación de ingresar en base a una fórmula objetiva, pero ello será solo en el supuesto de que haya surgido la obligación tributaria, esto es, cuando se dé el presupuesto objetivo que constituye la realización del hecho imponible. Por lo expuesto debe negarse que toda transmisión de la propiedad de los terrenos determine el nacimiento de la obligación tributaria».

Cuarto.

La anterior coincidencia, sin embargo, no lleva en el caso enjuiciado a compartir la solución estimatoria del recurso pretendida por la parte apelante. Así, como antecedente de lo que más adelante se dirá, resulta oportuno traer a colación los razonamientos y conclusión contenidos en las sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero y 11 de mayo de 2017, en las que llega a la misma conclusión, si bien partiendo desde una perspectiva constitucional. En concreto, en la segunda de las sentencias se decide «Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor», y ello sobre la base de los siguientes razonamientos:

<<En efecto, declaramos en una y otra Sentencia que, siendo constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo», ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda «establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» ( SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017, FJ 3). Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto», sin embargo, «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal» ( STC 26/2017, FJ 3).

Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el "incremento de valor" que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese "incremento" sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento ( SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el "incremento de valor" de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica ( art. 31.1 CE )» ( STC 37/2017 , FJ 3).

Enjuiciando aquella regulación foral consideramos que «los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente "de acuerdo con su capacidad económica" ( art. 31.1 CE )». De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE » ( SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3). No hay que descuidar que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» ( SSTC 26/2017, FJ 4 ; y 37/2017 , FJ 4).

Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE . En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor ( SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3)>>.

#### Quinto.

Partiendo de lo anterior, y atendida la relación expuesta por el Tribunal Constitucional, a los efectos de realización del hecho imponible o nacimiento de la obligación tributaria, entre la transmisión efectuada y la incidencia sobre la capacidad económica gravada -declara expresamente que la existencia de una transmisión es una condición necesaria, pero no suficiente, pues a la misma hay que añadir "la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial"-, cabe rechazar, ab initio, que para determinar el valor del inmueble al tiempo de la transmisión, haya de estar a una valoración ajena a la concreta operación efectuada. En dicho sentido, admitiendo que el valor de los terrenos, al tiempo de ejercerse por el arrendatario financiero su opción de compra, sea de 80 €/m<sup>2</sup>, debe afirmarse que dicha

circunstancia es, sin embargo, ajena a la concreta operación de transmisión que determina el eventual nacimiento de la obligación tributaria para el BBVA y que conlleva una concreta repercusión de dicha operación de transmisión sobre su capacidad económica, por lo que dicho motivo de impugnación debe ser rechazado.

#### Sexto.

Con carácter subsidiario, sostiene la parte apelante que, aunque no se admitiera su anterior razonamiento, en todo caso lo que se habría producido es una estabilidad en el precio, al ser el valor de adquisición igual que el de transmisión, por lo que no se habría producido tampoco un incremento del valor del terreno. Sin embargo, dicho razonamiento, que sin mayores explicaciones, podría ser admisible, tampoco puede ser acogido.

Así, debe tenerse en cuenta que la adquisición y transmisión se producen en el marco de una operación de arrendamiento financiero o leasing. En concreto, en la escritura pública de arrendamiento financiero de 17 de octubre de 2002, se pacta una cesión de uso por un período de 15 años, y en el apartado del precio se acuerda que "el arrendatario financiero se obliga a pagar a BBVA, S.A. la cantidad de 17.327.169 euros, de las que la cifra de 14.937.215,40 euros corresponde al precio del arrendamiento financiero y la cantidad de 2.389.953,60 euros al Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 16 %, que por imperativo legal es obligatoriamente repercutible al arrendatario financiero", añadiéndose que dicho importe, que variará en función del tipo de interés y según se establece en el apartado siguiente, se abonará por el arrendatario financiero mediante 180 cuotas mensuales pagaderas los días 1 de los meses comprendidos entre Julio de 2003 y Junio de 2018, ambos inclusive, estableciéndose en el apartado dedicado al tipo de interés que "el tipo de interés que se aplicará a las 8 primeras cuotas, es del 4 % nominal anual, capitalizable por meses" y "el tipo aplicado a las 180 cuotas restantes, es el 5,79368 % nominal anual, capitalizable por meses" y ello, sin perjuicio de las comisiones que igualmente se pactan -0,45 % sobre el capital financiado-, estableciéndose el valor residual o precio de adquisición del inmueble a efectos de esta opción de compra, así como las obligaciones derivadas del ejercicio anticipado de la opción de compra.

Además del desglose de las cuotas se desprende que sobre el importe financiado de 10.000.000,00 €, la carga financiera era de 5.020.199,93 €, la cuota neta ascendía de a 14.937.215,40 €, el impuesto a 2.389.953,60 € y el total por cuota a 17.327.169,00 €

Asimismo en el contrato se pactó que en caso de cancelación anticipada por ejercicio anticipado de la opción de compra venía obligado a pagar al BBVA las siguientes cantidades:

- «1) Importe de los plazos vencidos y no satisfechos, con sus gastos e intereses de demora.
- 2) Capital Pendiente de Amortizar (Incluido el Valor Residual) a esa fecha, de acuerdo con el Anexo I a este contrato.
- 3) Comisión por cancelación, fijada en la estipulación III -"1 % sobre el importe cuyo reembolso se adelante"-
- 4) Impuesto indirecto, al tipo vigente, sobre los importes resultantes de los apartados 2) y 3) anteriores»

Por otra parte, consta que en la escritura de 5 de agosto de 2014, que corresponde al ejercicio de la opción de compra, en su apartado relativo al precio se hace constar «conforme a la cláusula 4.4 del Contrato de Arrendamiento Financiero, el ARRENDATARIO FINANCIERO HA SATISFECHO a BBVA la cantidad de CUATRO MILLONES CIENTO CINCUENTEA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS NUEVE EUROS CON CINCO CÉNTIMOS DE EURO, de los cuales 4.057.979,14 € corresponden a capital pendiente de amortizar y los restantes 96.929,91 € a opción de compra».

#### Séptimo.

Pues bien, de lo expuesto se desprende, frente a la alegada "estabilidad o mantenimiento del precio fijado con antelación en el momento de la suscripción del contrato de arrendamiento financiero", que en el presente caso la "materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial" se obtiene -según se ha expuesto en el fundamento de derecho precedente- por una vía distinta de la fijación del precio del terreno en el contrato de arrendamiento financiero, pero debe concluirse que dicho incremento del valor, que revela una capacidad económica real, existe y, por lo tanto, es susceptible de ser grabado por medio del tributo controvertido.

## **Octavo.**

Por último, señala la parte apelante que en el contrato de arrendamiento financiero se pacta expresamente la repercusión del impuesto al arrendatario por lo que es Publifax quien soporta las consecuencias del incremento o disminución del valor, y no puede negarse su derecho a que se analice si el valor del suelo ha disminuido en el momento en el que se ejercita su opción de compra. No obstante, dicha alegación no puede determinar una solución distinta de la expuesta, pues no deja de ser un pacto entre particulares que no altera, ni los elementos definidores del tributo, ni el sujeto pasivo del mismo, en función del cual debe examinarse la existencia de los distintos elementos configuradores del mismo.

## **Noveno.**

Lo hasta aquí razonado, conduce a la desestimación del recurso interpuesto lo que determina, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley Jurisdiccional, la imposición de costas a la parte apelante.

## **FALLAMOS**

### **Primero.**

Desestimamos el recurso de apelación 174 del año 2016 interpuesto por BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A., contra la sentencia 107/2016, de 31 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Zaragoza, recaída en el Procedimiento Ordinario 238/15.

### **Segundo.**

Imponemos las costas a la parte apelante.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de derecho autonómico, según lo previsto en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del artículo 89 del citado texto legal.

Así lo acuerdan y firman los Ilmos. Señores anotados al margen.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente, celebrando la Sala audiencia pública, en el mismo día de su pronunciamiento, doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.