

DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077304

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 764/2019, de 18 de diciembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 47/2017

SUMARIO:

IIVTNU. Exenciones. Bienes integrados en un conjunto histórico-artístico. *Realización de obras de rehabilitación en el inmueble por valor superior al 25% de su valor catastral.* La entidad bancaria había comprado el edificio en el año 1998, cuando lo cedió en arrendamiento financiero con opción de compra a un hotel, que ejerció la opción de compra en el año 2013, opción que dio lugar a la venta del inmueble que ha dado lugar a girarse la liquidación impugnada, durante los quince años de arrendamiento financiero, la arrendataria encargó y costeó obras de rehabilitación en el inmueble que evalúa en importe superior al 25% de su valor catastral. Por lo cual, ambas interesadas solicitaban quedar acogidas a la exención por rehabilitar un edificio histórico. Si el titular del derecho real hace fuertes inversiones en la conservación, mejora y rehabilitación del inmueble, actúa demostrando seguridad en cuanto a que será propietario en el futuro. Concurriendo estas circunstancias en un arrendatario financiero, el derecho oponible frente a todos a comprarlo, derecho a disfrutar del inmueble, y este sacrificio económico dirigido a mejorarlo, se estima que es titular de derecho real, acreedor de la exención tributaria; y, entra dentro del círculo de los sujetos pasivos a los que quiso referirse el redactor de la ordenanza, por lo que resulta procedente estimar que la venta estaría exenta del impuesto, pues el sujeto pasivo ha acreditado haber llevado a cabo las obras por importe superior al 25% del valor catastral, por lo que la Sala estima que debe anularse la liquidación impugnada y debe declararse que la operación, estaba exenta de este Impuesto.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TRLHL), art. 107 y 110.

Código Civil, art. 605.

RDLeg 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 14

RD 828/1995 (Rgto ITP y AJD), art. 50.

Constitución Española, art. 31.

PONENTE:*Doña Matilde Aparicio Fernández*

Magistrados:

Don RAMON VERON OLARTE

Don JOSE LUIS QUESADA VAREA

Don MATILDE APARICIO FERNANDEZ

Don JOAQUIN HERRERO MUÑOZ-COBO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33010310

NIG: 28.079.00.3-2015/0015853

Recurso de Apelación 47/2017

Recurrente: CAIXABANK S.A. y HOTEL ATLANTICO SA

PROCURADOR D./Dña. MARIA JOSE BUENO RAMIREZ

Recurrido: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE MADRID

LETRADO DE CORPORACIÓN MUNICIPAL

SENTENCIA No 764

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Ramón Verón Olarte Magistrados:

D. José Luis Quesada Varea

D^a. Matilde Aparicio Fernández D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

En la Villa de Madrid a dieciocho de diciembre de dos mil diecinueve.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia el presente recurso de apelación número 47/2017, interpuesto por la procuradora de los Tribunales D^a María José Bueno Ramírez, en nombre y representación de CAIXABANK S.A. y HOTEL ATLANTICO S.A., contra la sentencia de fecha veintiuno de noviembre de dos mil dieciséis, dictada en el procedimiento ordinario 340/2015-R del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 17 de Madrid; habiendo sido parte apelada el EXMO. AYUNTAMIENTO DE MADRID representado y asistido por la Letrada consistorial Doña Aurora García del Nero.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el mencionado procedimiento ordinario se dictó sentencia con este fallo:

"Que desestimando el recurso contencioso administrativo instado por la Procurador de los Tribunales Doña María José Bueno Ramírez en nombre y representación de CAIXABANK S.A y HOTEL ATLANTICO S.A. debo y declaro ajustada a Derecho la resolución de fecha 22 de febrero de 2016 del TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE MADRID por la cual se desestima la reclamación económico-administrativa 200/2014/06925, imponiendo a la parte recurrente las costas del procedimiento en virtud del criterio del vencimiento."

Segundo.

Contra dicha resolución, la representación procesal de las recurrentes interpuso recurso de apelación en el que solicitaba la revocación de la sentencia recurrida y el dictado de otra que estimando el recurso contencioso administrativo, declarase nula la liquidación impugnada, con condena en costas al Ayuntamiento; o subsidiariamente, declarase parcialmente nula la liquidación; o subsidiariamente, al menos revocase la condena en costas en la primera instancia.

Tercero.

La parte apelada solicitó la confirmación de la sentencia del Juzgado.

Cuarto.

Se señaló para la votación y fallo del presente recurso. Con fecha de 28.11.2017, recayó sentencia en el presente recurso de apelación, declarando nula la liquidación impugnada. Sin costas. Con fundamento en considerar inaplicables por contrarios a la Constitución, los arts. 107 y 110 de la Ley de Haciendas Locales de 2004.

Disconforme con la misma, el Ayuntamiento apelante formula recurso de casación que es resuelto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 29.5.2019, en su procedimiento RCA/0000741/2018, en la que se decidía, fijar los criterios interpretativos del fundamento jurídico tercero; estimar el recurso de casación interpuesto contra la anterior sentencia; retrotraer las actuaciones para que esta Sección dictase nueva sentencia a la vista de los criterios interpretativos; y no hacer imposición de costas.

Quinto.

En ejecución, se señaló nuevamente deliberación del presente recurso, el día 3.10.2019, fecha en que ha tenido lugar.

Sexto.

En la tramitación de esta segunda instancia se han observado las prescripciones legales.

Es ponente la Magistrada Sra. Matilde Aparicio Fernández, que expresa el parecer de la sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Era acto administrativo impugnado la resolución de 22.2.2016 del Tribunal Económico Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Madrid, que inadmitió y desestimó por partes, la reclamación interpuesta contra la liquidación definitiva por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de 31.3.2014, por importe de 1.536.032'75 euros, girada por el Ayuntamiento como consecuencia de haber vendido CAIXABANK a HOTEL ATLÁNTICO, un edificio en la Calle Gran Vía, el día 17.10.2013. Concretamente, se inadmitió la reclamación en cuanto que interpuesta por HOTEL ATLÁNTICO, por no ser contribuyente por ninguno de los títulos legalmente previstos. Y, se desestimaba en cuanto que interpuesta por CAIXABANK, por estimar correcta la liquidación.

Siendo el caso, de que CAIXABANK había comprado el edificio en el año 1998, cuando lo cedió en arrendamiento financiero con opción de compra a HOTEL ATLÁNTICO, hasta que éste ejerció la opción de compra en el año 2013. Opción que dio lugar a la venta del inmueble que ha dado lugar a girarse esta liquidación.

Según la sentencia apelada, había sido correcto negar legitimación a HOTEL ATLÁNTICO ante el tribunal económico administrativo conforme a su normativa reguladora, pero, este interesado sí tiene legitimación en este

recurso contencioso administrativo, motivo por el cual ha sido y sigue siendo tenido como parte. Cuestión en torno a la cual no se insiste en este recurso de apelación.

En la misma sentencia apelada, en cuanto al fondo, se desestimaba el recurso contencioso administrativo con condena en costas a la parte demandante.

Las apelantes solicitan se estime este recurso de apelación para estimar el recurso contencioso administrativo, declarando nula la resolución impugnada y declarando que la operación objeto de liquidación, está exenta del impuesto; subsidiariamente, solo se declare nula por motivos de forma al no estar notificado el valor catastral considerado; o subsidiariamente, se declare nulo el cálculo de la cuota, por haber sido incorrecto; o subsidiariamente, al menos se revoque el pronunciamiento sobre costas de la primera instancia, quedando la sentencia, sin condena en costas.

Segundo.

Alegan la contribuyente e interesada, la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha en sentencia de 17.4.2012, según la cual, el modo en que se ha liquidado el impuesto en este caso, realmente solo calcula incrementos de valor futuros. Para calcular incrementos pasados, los porcentajes de incremento deberían haber girado sobre el valor catastral inicial del edificio, y no, sobre un valor final.

Al respecto, en la sentencia apelada se determinó que la cuota estaba calculada correctamente del único modo legalmente previsto.

En la invocada sentencia de 21 septiembre 2010, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Cuenca se dice lo siguiente:

" ... Por lo que se refiere al otro motivo de impugnación, la fórmula de cálculo, en este aspecto sí que hay que dar la razón a la parte actor, por cuanto la misma, en base a los informes matemáticos que acompaña con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo, y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, plusvalía = valor final x nº de años x coeficiente de incremento / 1+ (número de años x coeficiente de incremento), se ofrece como correcta, en base a las explicaciones contenidas en el escrito de demanda, a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien, tal como se aplica gráficamente en dicho escrito de demanda, partiendo de un valor de suelo de 100 euros, y las diferencias de aplicar una u otra fórmula, 54 de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, 35,06 de aplicar la fórmula de la parte actora, pues de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada.... "

Esta sentencia fue confirmada por el TSJ de Castilla-La Mancha con estos argumentos:

"Debemos proceder a la desestimación del presente recurso de apelación, por las siguientes razones jurídicas, a saber: a) Se ha de partir, de hecho de la interpretación legal, contenido en el fundamento de Derecho cuarto de la resolución judicial recurrida. Dicha exégesis, en realidad desvirtuadora de la presunción de legalidad del acto tributario objeto de impugnación; tiene su asiento, en un juicio de razonabilidad, que deriva de la propia valoración de la prueba documental de alcance técnico, aportada por la parte actora en vía administrativa (Documentos nº 9 y 10 del expediente), ratificados por el informe pericial que se acompaña a los mismos; en donde se justifica la manera de gravar la plusvalía. b) Frente a ello, dicha de exégesis, claramente fundamentada y apoyada, igualmente en la legislación aplicada (art. 104 a 107, de la Ley de Hacienda Local), más allá de una exposición abstracta de la aplicación del impuesto deducida por la Administración local en su escrito de apelación, no se aporta por la misma ningún principio de prueba técnico, de fácil apoyatura probatoria para dicho Ente local (arts. 217 y 281, ambos de la L.E. Civil), que permite constatar su tesis, cuestionando el juicio de racionalidad hermenéutica, dado por el Juez de instancia y reforzado por el escrito de la parte que se opone a la apelación; lo que nos ha de llevar a desestimar el recurso; y confirmar la legalidad de la resolución judicial impugnada.... "

Como puede observarse, las sentencias que acabamos de transcribir desplazan la fórmula legal de cálculo de la base imponible del impuesto descrita con detalle en la ley (art. 107 del TRLHL) por una fórmula distinta que fue la propuesta en la prueba pericial y documental practicadas en aquel proceso.

Esta Sala ya se había pronunciado sobre la procedencia de aplicar dicha fórmula, en previas sentencias incluso la de 18 de noviembre de 2016, recurso 62/2016, entendiéndose que la doctrina considerada en esta sentencia de la Sala de Castilla La Mancha, no vincula a este Tribunal de igual grado. Y haciendo nuevo examen de la cuestión planteada, se entendió que desde el punto de vista del principio de legalidad del Derecho Tributario, solamente resulta aplicable la misma fórmula claramente establecida en el art. 107 de la Ley de Haciendas Locales, Texto Refundido por Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5.3. Si es que dicha fórmula no es justa o correcta, sería materia de proponer otra mejor, para leyes posteriores.

En el mismo sentido abunda la reciente sentencia de 10 de junio de 2019 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, recurso 2093/2017. En ese caso la parte recurrente, la contribuyente, alegaba que la fórmula prevista legalmente era una fórmula de capitalización, prevista en la ciencia económica para calcular el incremento de valor futuro; y, que para calcular el incremento de valor pasado a partir del valor del inmueble en la fecha del hecho imponible, debía aplicarse una fórmula de descuento. Entendía que aplicando la fórmula de capitalización, se gravaba doblemente el incremento, puesto que en el valor catastral ya estaba incluido dicho incremento y sobre éste se calculaba además, el incremento a imponer. Según dicho recurrente, cuando el art. 107 de la LHL dice que se "aplicará" el porcentaje que anualmente fije el Ayuntamiento, no quiere decir que el calor catastral se "multiplique" por dicho porcentaje, sino solamente, que se aplique tal porcentaje según la fórmula correcta desde el punto de vista de la ciencia económica, siendo, con la fórmula de descuento que propone.

Y al respecto, se ha remitido el Tribunal Supremo a anteriores sentencias en las cuales estableció que la fórmula del descuento no resultaba conforme a la Ley de Haciendas locales, sino la que vienen aplicando los ayuntamientos. Siendo por tanto ésta, la que resulta conforme a Derecho y no la que proponen los contribuyentes, incluida la parte allí recurrente. Así, sentencia 419/2019, de 27 de marzo (rca 4924/2017); la 291/2019, de 6 de marzo (rca 2815/2017) o sin coincidir con el tenor literal del auto de admisión, la sentencia 1845/2018, de 20 diciembre (rca. 4980/2017) o la sentencia 1649/2018, de 21 de noviembre (rca 4983/2017).

Por todo lo cual resulta procedente desestimar este motivo de apelación.

Tercero.

Alegaron las apelantes, que el período impositivo debió ser de solo catorce años, puesto que en el período de ser propietaria CAIXABANK, desde los meses 3/1998 hasta 10/2013, solo transcurrieron catorce años completos, que fueron los años 1999 hasta 2012 ambos inclusive.

Al respecto, en la sentencia apelada se valora que conforme al art. 10.2 de la Ordenanza reguladora del impuesto, vigente en la fecha del devengo, se trata de años computados de fecha a fecha, por lo que transcurrieron quince años, seis meses y algunos días.

Alegan las apelantes, infracción del art. 107.4 de la Ley de Haciendas Locales y sentencia del Tribunal Supremo de 16.12.1994 según la cual, para calcular el período de incremento del valor del terreno, solo se pueden contar años completos y no fracciones de año.

La sentencia de 6.12.1994 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, recurso 9340/1992 versa sobre la aplicación del Real Decreto Legislativo 781/1986 de 18.4 de texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, ya no vigente en materia tributaria y por supuesto inaplicable a esta liquidación. Como puede comprobarse por que en aquéllas fechas, los contribuyentes interesaban que fueran el máximo número de años y no como en el presente caso.

En cambio, en la fecha de esta transmisión, debían contarse años completos, de fecha a fecha y despreciando las fracciones que resten, como resulta del art. 107.4 del vigente Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5.3 que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en relación con art. 5.1 del Código Civil, Real Decreto de 24.7.1889: "si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha".

Por lo que resulta procedente desestimar este recurso de apelación.

Cuarto.

Alegaron las contribuyentes no estar vigente el valor catastral frente a HOTEL ATLANTICO porque indebidamente, no se le había notificado pese a ser titular de un derecho real.

Según la sentencia apelada, HOTEL ATLANTICO no era titular de derecho real alguno sobre el inmueble sino meramente el arrendatario del mismo. La notificación del valor catastral del inmueble fue efectuada por la Gerencia Regional del Catastro al titular del inmueble CAIXALEASING Y FACTORING en el BOCM de 5 de diciembre de 2011 como reconoce esta misma recurrente.

Ahora en el recurso de apelación alegan nuevamente que HOTEL ATLANTICO sí era titular de derecho real, cuestión que se tratará posteriormente.

Quinto.

Ahora alegan las apelantes, que a CAIXABANK no le resulta oponible el valor catastral del inmueble, por no habersele notificado legalmente, puesto que como dice la sentencia apelada, se le notificó por edictos en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid. Citando en su favor la sentencia de 25.5.2012 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo.

La defensa del Ayuntamiento alega que el valor catastral ha sido notificado a la anterior titular CAIXABANK, primero la aprobación de la ponencia de valores y después el valor catastral del concreto inmueble, y la nueva titular catastral HOTEL ATLANTICO, se ha dado por notificada de este último, según documentación adjunta. Concretamente, adjunta documento del intento de notificación del valor catastral individualizado, que justificó la notificación edictal, documento 2.A de la contestación que no ha merecido impugnación por la parte apelante. Siendo intento de fecha 29.9.2011, dirigido a CAIXABANK, entonces, CAIXALEASING Y FACTORING.

En estas condiciones, habiéndose intentado notificar personalmente, al no haber sido posible, resulta conforme a derecho la notificación edictal a tenor del art. 112 de la Ley 58/2003 de 17.12, Ley General Tributaria.

Por lo que entendemos que CAIXABANK recibió notificación en forma de este valor edictal.

No resultaba preceptivo notificárselo a HOTEL ATLANTICO, puesto que en la fecha de aprobarse tal valor catastral, aunque pudiera ser titular de derecho real, en cambio, no era titular de un derecho que le convirtiera en titular catastral. Solo es titular catastral, quien es propietario, superficiario, usufructuario o concesionario de un inmueble; y no, quien sea titular de cualquier otro derecho real. Art. 9.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo de sobre texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

A mayor abundamiento, debe hacerse constar que también aporta la defensa del Ayuntamiento como documento 2.c de la contestación, resolución de 28.12.2015 del Gerente Territorial del Catastro de Madrid por la que en expediente 02532434.28/14, se desestimaba solicitud deducida por HOTEL ATLANTICO para que se extendiesen los efectos de cierta sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sobre ineficacia de una ponencia de valores. Figurando como inmueble catastral al que se refería la solicitud de extensión de efectos, el mismo que es objeto de esta liquidación del IIVTNU. En consecuencia, el fechas del año 2014, HOTEL ATLANTICO se dio por enterada de la existencia de este inmueble catastral, y discrepó sobre su valor.

Sexto.

Lo sucedido habría sido que durante los quince años de arrendamiento financiero, la arrendataria HOTEL ATLANTICO encargó y costeó obras de rehabilitación en el inmueble que evalúa en importe superior al 25% de su valor catastral. Por lo cual, ambas interesadas solicitaban quedar acogidas a la exención por rehabilitar un edificio histórico, prevista en el art. 105.1.b de la Ley de Haciendas Locales en relación con art. 5.b de la Ordenanza reguladora de este impuesto y ayuntamiento, para este ejercicio de 2013.

Según el Tribunal Económico Administrativo, no correspondía la exención, puesto que la ordenanza requería que las obras hubieran sido costeadas por el propietario del inmueble o quien fuese titular de un derecho real sobre él. Siendo que durante los años que han durado estas obras, HOTEL ATLANTICO que es quien las ha costeado, solo tenía los derechos propios de un arrendatario; y no, un derecho real.

Al respecto en la sentencia apelada se ha conformado este criterio, entendiendo que el derecho de opción de compra que ostentaba en esas fechas HOTEL ATLANTICO, no tenía la consideración de derecho real, según

criterio del Tribunal Supremo en sentencias de 29.6.2016, 12.9.2015, 12.11.2014 y 11.7.2013. Sentencias posteriores a las citadas por la recurrente.

Séptimo.

Como admiten las apelantes, la Ordenanza Fiscal reguladora de este impuesto para el Ayuntamiento de Madrid, aprobada en 2001 y modificada por el Pleno de 30 de mayo de 2012, establece en su artículo 5, que están exentas las transmisiones de bienes inmuebles protegidos, si bien "A tal efecto, sus propietarios o titulares de derechos reales acreditarán que han realizado a su cargo y costado obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles a partir de la entrada en vigor de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyo presupuesto de ejecución sea superior al resultado de aplicar sobre el valor catastral total del inmueble los siguientes porcentajes ...". No siendo cuestionado que en este caso, el porcentaje era del 25%.

Además, según la defensa del Ayuntamiento, la arrendataria financiera no habría aportado presupuesto detallado de obra, del que pueda desprenderse, qué parte de las obras realizadas con obras de conservación, mejora o rehabilitación, y qué parte obedece a otros gastos, como tributos, honorarios facultativos, mobiliario o decoración.

Sostiene la apelante que mientras ha sido arrendataria financiera, sí ha sido titular de derecho real sobre este inmueble, puesto que siendo titular del derecho de opción de compra, este derecho se ha inscrito en el Registro de la Propiedad, siendo oponible "erga omnes" desde su inscripción; y afectando a cualquiera que hubiera llegado a ser propietario del inmueble, después de su inscripción. No habiendo a su juicio diferencia sustancial con un derecho de retracto convencional, que sí se consideraría derecho real. Según sentencia del Tribunal Supremo de 26.9.1991. Puesto que la financiera CAIXABANK adquirió la propiedad del inmueble en el año 1998, a los solos efectos de cederlo en arrendamiento financiero, habiéndose pactado, que la arrendataria financiera HOTEL ATLÁNTICO, quedaría en posesión inmediata del inmueble, titular de las acciones de saneamiento y evicción, obligada a cualquier reparación ordinaria o extraordinaria, obligada a pagar cualquier impuesto a la propiedad, y, subrogada en cualquier contrato preexistente como arrendadora. Y lo más importante, cuando finalmente hubiera abonado todas las cuotas mensuales, podría adquirir la propiedad por precio de solo una cuota mensual más, evidenciándose que las supuestas cuotas arrendaticias, eran realmente precio aplazado del inmueble. Cita el art. 14 del Reglamento Hipotecario y resoluciones de la Dirección General de Registros y del Notariado de 26.10.1998, 18.3.2014, 6.3.2014, 26.1.2015. Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, de 10.11.2015, 24.2.2015. Resoluciones que según alega, dicen que el derecho de opción de compra tendría carácter de derecho real, desde que se inscribiese en el Registro de la Propiedad, teniendo esta inscripción carácter constitutivo como la de un derecho de hipoteca inmobiliaria.

La defensa del Ayuntamiento alega que como arrendataria, HOTEL ATLÁNTICO, no tenía derecho real sino solo derecho a usar el inmueble, nacido de un contrato.

Octavo.

Al respecto, debemos partir de que el Código Civil no contiene una relación de derechos reales, sino que solamente califica como tales a ciertos derechos que regula. No siendo significativo que no previese el derecho de opción de compra del arrendatario financiero, por no existir dicho tipo de arrendamiento cuando se aprobó en el año 1881.

Sí establece el artículo 605, que el Registro de la Propiedad tiene por objeto la inscripción o anotación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

Habiendo sido desarrollado por la Ley Hipotecaria, Decreto de 8.2.1946 de Ley Hipotecaria. Conforme a la cual, artículo 2:

"[Actos susceptibles de inscripción] En los Registros expresados en el artículo anterior se inscribirán: 1º Los títulos traslativos o declarativos de dominio de los inmuebles o de los derechos reales impuestos sobre los mismos. 2º Los títulos en que se constituyan, reconozcan, transmitan, modifiquen o extingan derechos de usufructo, uso, habitación, enfiteusis, hipoteca, censos, servidumbres y otros cualesquiera reales. ... 5º Los

contratos de arrendamiento de bienes inmuebles, y los subarrendos, cesiones y subrogaciones de los mismos. ...".

Efectivamente, conforme al art. 14 del Reglamento Hipotecario, aprobado por el Ministro de Justicia el 14.2.1947:

"Será inscribible el contrato de opción de compra o el pacto o estipulación expresa que lo determine en algún otro contrato inscribible, siempre que además de las circunstancias necesarias para la inscripción reúna las siguientes: 1ª Convenio expreso de las partes para que se inscriba. 2ª Precio estipulado para la adquisición de la finca y, en su caso, el que se hubiere convenido para conceder la opción. 3ª Plazo para el ejercicio de la opción, que no podrá exceder de cuatro años. En el arriendo con opción de compra la duración de la opción podrá alcanzar la totalidad del plazo de aquél, pero caducará necesariamente en caso de prórroga, tácita o legal, del contrato de arrendamiento."

Según sentencias de 29.6.2016, 12.9.2015 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo y las demás citadas en la sentencia apelada, en procedimiento de concurso, cierto contrato de arrendamiento financiero de bien mueble, no se consideraba generador de obligaciones recíprocas a los efectos de la posibilidad de la arrendadora financiera, de resolver el contrato al no cobrar las cuotas del arrendamiento. Apreciándose que el arrendamiento financiero de bienes muebles no genera derecho real, sin perjuicio de los privilegios previstos en la Ley Concursal, para las garantías inscritas en el registro de bienes muebles. Estableciendo lo mismo en caso de contratos de "leasing".

En consecuencia, estas sentencias no versan sobre el mismo tipo de arrendamiento objeto del presente recurso.

La sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 26.9.1991, recurso 4870/1991, estableció que el derecho de opción de compra legalmente concedido en contrato, constituía un derecho real de adquisición. Si bien, en la misma sentencia precisamente, se desestimaba la demanda por no haber sido oída la adquirente contra la cual se debía ejercitar la opción de compra. No siendo el caso por tanto, de que se declarara que dicho derecho de opción de compra era derecho real, en sentencia estimatoria y venciendo la resistencia del obligado a soportarlo.

La sentencia de 24.2.2015, rº 387/2011 de esta Sección, estableció el modo de tributar para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la escritura de constitución de opción de compra, en aplicación de una norma especial, el art. 14.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se regula este impuesto o el art. 50 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto; preceptos especialmente dedicados a las promesas y opciones de compras. Sin pronunciarse sobre la naturaleza jurídica privada del derecho de opción.

La sentencia de 10.11.2015 de esta Sala y Sección, solamente establece que en el caso allí estudiado, el negocio jurídico era de promesa de venta, de los previstos en el art. 9 del Reglamento Hipotecario y no inscribible, y no, de opción de compra de los previstos en el art. 14 e inscribible. Y en consecuencia, no generaba Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

Conforme a las resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado, el derecho de opción de compra debidamente inscrito, es eficaz frente a cualquiera que esgrima un título contradictorio, el mismo modo que la propiedad o cualquier otro derecho real inscrito.

En consecuencia, solo la primera sentencia, propiamente, ha estudiado la cuestión de la naturaleza de este derecho. No considerándose jurisprudencia vinculante, por no ser "ratio decidendi", sino que la razón de haber estimado litisconsorcio pasivo necesario, fue no haber sido oída una interesada a quien podía perjudicar la sentencia.

La Dirección General de los Registros y del Notariado, sí lo ha tratado como derecho real. Y en realidad, también el Reglamento Hipotecario, en cuanto que prevé que es derecho inscribible, sea o no parte de un contrato inscribible, lo cual conlleva, considerar que el derecho de opción de compra por sí mismo, es derecho real. Puesto que conforme al Código Civil, solo podrán inscribirse en este Registro, la propiedad y derechos reales sobre bienes inmuebles y los arrendamientos sobre los mismos. Siendo que el derecho de opción de compra de que ahora se trata, resulta inscribible, aunque no forme parte de un contrato de arrendamiento sobre bienes inmuebles.

En consecuencia, teniendo en cuenta este régimen jurídico, se estima que este derecho cuando está inscrito en el Registro de la Propiedad, constituye derecho real a los efectos de esta exención tributaria. Puede que el redactor de la ordenanza pensara el titular de un derecho real de goce, como usufructo o similar. Pero, en el caso de un arrendatario por arrendamiento financiero, también tiene derecho a disfrutar del inmueble, aunque este derecho no tenga carácter de derecho real. Y finalmente, la ordenanza en su tenor literal, solo exige que se trate del titular de un derecho real. Adicionalmente, si el titular del derecho real hace fuertes inversiones en la conservación, mejora y rehabilitación del inmueble, actúa demostrando seguridad en cuanto a que será propietario en el futuro. Concurriendo estas circunstancias en un arrendatario financiero, el derecho oponible frente a todos a comprarlo, derecho a disfrutar del inmueble, y este sacrificio económico dirigido a mejorarlo, se estima que es titular de derecho real, acreedor de la exención tributaria; y, entra dentro del círculo de los sujetos pasivos a los que quiso referirse el redactor de la ordenanza.

Por lo que resulta procedente estimar que la venta estaría exenta del impuesto, en el caso de que HOTEL ATLÁNTICO hubiera acreditado las obras por importe superior al 25% del valor catastral.

Noveno.

No cuestiona el Ayuntamiento el importe de las obras, pero sí, que sean obras bonificables de conservación, mejora o rehabilitación en el inmueble.

Puesto que conforme a la Ordenanza reguladora del impuesto, art. 5.b:

" ... sus propiedades o titulares de derechos reales acreditarán que han realizado a su cargo y costeadado obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles ... La realización de las obras deberá acreditarse presentando junto con el presupuesto de ejecución y la justificación de su desembolso, el certificado final de obras visado por el colegio oficial correspondiente en los supuestos contemplados en el artículo 2 del Real Decreto 100/2010, de 5 de agosto , sobre visado colegial obligatorio, identificándose en cada caso la licencia municipal de obras u orden de ejecución, que ampare la realización de las construcciones, instalaciones y obras ...".

Concretamente, según informe técnico de 17.10.2013 de la Unidad Técnica de Valoraciones del Ayuntamiento, la contribuyente debería haber acreditado gastos en obras por importe de 3.231.803,60 €, que es el 25% del valor catastral del inmueble. Importe al que no se opone la apelante.

Y según informe técnico de 12 de febrero de 2014 de la Unidad Técnica de Valoraciones III de la Agencia Tributaria Madrid, folio 292 del expediente administrativo de gestión tributaria, página 655 de archivo pdf:

"Del estudio de la documentación aportada (por la contribuyente) se llega a las siguientes conclusiones: ... No se aportan presupuestos o certificaciones de obra que permitan discernir que gastos relacionados en el informe del arquitecto que totalizar 4.246.684,70 €, pueden considerarse a efectos de la exención y cuáles no, como: otros tributos y tasas, honorarios facultativos, mobiliario decoración, etc.".

Dicho motivo de oposición al recurso, ya fue deducido por el Ayuntamiento en la primera instancia del presente recurso. Con el resultado de que según la sentencia apelada, el gasto en obras habría sido acreditado suficientemente por HOTEL ATLÁNTICO, por el informe pericial de la arquitecta Doña Carolina García Mínguez realizado el 4 de marzo de 2013 al folio 94 y siguientes del expediente, y el posterior de 5 de marzo de 2015 al folio 358 y siguientes del expediente, con el que se aportaban documentos de presupuesto material de ejecución de obras, documentación contable (extractos de contabilidad) y fiscal (modelos 347 de operaciones con terceros relativas a ejecución de obras) que acreditarían el abono de 6.426.086,00 euros por la integridad de las obras acometidas (obras de conservación, mejora y rehabilitación). Y por las facturas, licencias y proyectos de obras, folios 355 y 356 del expediente.

Efectivamente, en el archivo PDF "Caja 0" del expediente administrativo de gestión, aparecen los folios 358 y siguientes del expediente, que contienen informe ampliatorio de la arquitecta, perito judicial de HOTEL ATLÁNTICO. En este informe la perito toma noticia del informe de 12 de febrero de 2014 antes citado, y en respuesta a tal informe, puntualiza: que para informar sobre el gasto realizado por HOTEL ATLÁNTICO en obras del edificio, solo ha computado como gastos los costes totales de ejecución sin incluir IVA según las facturas de

cada partida de obra. Que no había incluido gastos por impuestos, honorarios profesionales, mobiliario o decoración. Y que adjuntaba a dicho informe y como ampliación de anterior, quince series de documentos y entre ellas, presupuestos de ejecución material de las obras, solicitud de licencia, actas de inspección urbanística, certificados finales de obra firmados por técnico competente, y presupuestos de los contratistas, facturas y comprobantes de pago. Después, aportó un desglose de documentos aportados por obras, y los mismos documentos. Así por ejemplo, a los folios 404 y siguientes aparece un presupuesto detallado de obra, por partidas, suficientemente detallado como para poderse discernir el tipo de partida de obra que es cada una.

En consecuencia, sería la cuestión, si del examen definitivo de estas diez cajas de documentación, resulta un importe superior o inferior de obras efectivamente realizadas y abonadas; y si algunas pueden o no considerarse obras de conservación, mejora o rehabilitación en el inmueble. Pero, al respecto, la parte apelante ha aportado prueba pericial de la que resulta que esta arquitecto informa de que quedan acreditadas obras de esta naturaleza y que cumplen los requisitos de la ordenanza, por importe detallado de 6.426.086 euros, desde 1989 hasta 2012. Por lo cual en la sentencia apelada, se ha dado por probado este hecho. Si es que no era correcto, en el presente recurso de apelación, era carga del Ayuntamiento, hacer crítica de dicho informe en concreto, no siendo suficiente, una alegación genérica en el sentido de que no existen presupuestos de ejecución material. Dado que sí figuran dichos presupuestos de ejecución material, en el informe ampliatorio.

Por todo lo cual resulta procedente desestimar este motivo de oposición. Y en consecuencia, resulta obligado, estimar este recurso de apelación para ordenar estimar el recurso contencioso administrativo, reconociendo a la apelante, derecho a la exención tributaria en los términos solicitados.

Décimo.

Por otrosí alegan las apelantes que el art. 107 de la Ley de Haciendas Locales prevé un modo de calcular la cuota, del que siempre resulta una cuota tributaria positiva. No previendo la posibilidad de que simplemente, no haya existido incremento del valor del terreno. Regulación a su juicio contraria a la Constitución y concretamente al principio de capacidad económica del art. 31 de la Constitución. Por lo que somete al criterio de esta Sala, la posibilidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad de tal artículo.

En cuanto a lo solicitado por otrosí, ha quedado resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo estimando recurso de casación, antes aludida.

Por todo lo cual resulta procedente desestimar este motivo de apelación.

Decimoprimer.

Estimándose el recurso de apelación, no procede la condena en costas en ninguna de las instancias, puesto que la parte apelada solo ha defendido la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo, la cual queda sin efecto. Art. 139.2 a contrario de la Ley 29/1998 de 13.7 reguladora de la jurisdicción contencioso administrativa.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

Primero.

Que ESTIMANDO el presente recurso de apelación nº 47/2017, interpuesto por CAIXABANK S.A. y HOTEL ATLANTICO S.A., contra la sentencia de fecha veintiuno de noviembre de dos mil dieciséis, dictada en el procedimiento ordinario 340/2015-R del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 17 de Madrid, DEBEMOS REVOCAR Y REVOCAMOS dicha sentencia, y en su lugar;

Segundo.

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto ante el Juzgado, declaramos nula la resolución impugnada, la liquidación definitiva por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de 31.3.2014, por importe de 1.536.032'75 euros, girada como consecuencia de haber vendido

CAIXABANK a HOTEL ATLÁNTICO, un edificio en la Calle Gran Vía, el día 17.10.2013; y en su lugar acordamos que debe considerarse que dicha operación, estaba exenta de este Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana;

Tercero.

Y todo ello, sin imposición de costas en ninguna de las dos instancias.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000- 85-0047-17 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049- 3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-85-0047-17 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

D. RAMÓN VERÓN OLARTE D. JOSE LUIS QUESADA VAREA

D^a MATILDE APARICIO FERNÁNDEZ D. JOAQUIN HERRERO MUÑOZ-COBO

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.