

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088152

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1495/2022, de 16 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7987/2020

SUMARIO:

ITP y AJD. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Base imponible. *Cancelación de arrendamiento financiero por ejercicio anticipado de opción de compra.* La sentencia de instancia desestimó la reclamación interpuesta contra resolución desestimatoria de solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos referente a 50 autoliquidaciones de ITP y AJD con fundamento en que la base imponible del impuesto en caso de la opción de compra anticipada de un contrato de arrendamiento financiero, ha de venir constituida por el valor del negocio consignado en la escritura, que no puede equipararse únicamente al valor residual, sino que ha de incluir asimismo las cuotas pendientes de amortizar. De manera que la base que fue tomada en consideración en las autoliquidaciones, coincidente con el precio total de la transacción documentada en la escritura, es conforme con las reglas de tributación del gravamen. El hecho de que se ejercite anticipadamente el derecho de opción de compra implica, según la sala a quo, que exista un valor que es el pactado por las partes y consignado en la escritura, y que sea en atención al mismo al que se deba calcular la cuota devengada, sin que pueda concluirse que exista una doble imposición. [Vid. STS de 11 de mayo de 2015, recurso nº 2073/2013 (NFJ058521)]. La Sala estima que la opción de compra no es un negocio separado o autónomo del de arrendamiento financiero, puesto que está indisolublemente unida a este contrato, que no puede existir sin aquélla. Pero ello no significa que el ejercicio de la opción, en la medida en que es especificación o ejecución del contrato unitario primero, no determine el acaecimiento del hecho imponible por el negocio de la opción. Así lo admitió el propio recurrente al autoliquidar el impuesto y atribuirle un valor económico determinado, aunque fuera erróneo. Y no cabe admitir la tesis esgrimida por la recurrente sobre la concurrencia de una prohibida doble imposición, o doble gravamen. Lo que en realidad pretende sustentarse mediante este alegato de concurrencia de doble imposición es que los conceptos o magnitudes integrantes del precio del arrendamiento financiero que se incluyeron en la base imponible del impuesto devengado con ocasión de la celebración del contrato primero, que ya determinaron su base imponible, no pueden repetirse o formar parte de la base imponible del impuesto exigido con ocasión del ejercicio de la opción. Sin embargo, lo cierto es que, en aplicación del art. 30.2 TR Ley ITP y AJD, ha de estarse para fijar la base imponible al *valor declarado* y, por remisión de éste, al valor económico del contrato que tenga por objeto el ejercicio anticipado del derecho de opción de compra que forma parte del negocio de arrendamiento financiero. Es cierto que en esa opción existe un precio cierto, un valor económico identificable como tal que debe ser el que determine, aun con las imprecisiones legales, la base imponible. De no ser así, también habría doble imposición -o reiteración de partidas ya incluidas- con ocasión de la celebración en escritura pública de negocios jurídicos que tuvieran por objeto la modificación revisión o resolución o extinción de otros anteriores [Vid., STS, de 6 de febrero de 2019, recurso n.º 2774/2017 (NFJ072642), entre otras]. A fin de determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en la celebración de una escritura pública en la que se ejerce el derecho de opción de compra, previsto en el contrato, que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero, viene constituida por el valor declarado, coincidente con el precio previsto en el contrato para el ejercicio de la opción de compra. A tal efecto, la base imponible ha de tomar en consideración no solo el valor residual del bien transmitido, sino las cuotas pendientes de amortizar [Vid., ATS de 7 de julio de 2021, recurso nº 7987/2020 (NFJ082988) y STSJ de Cataluña de 30 de septiembre de 2020, recurso nº 1882/2018 (NFJ082989) que se confirma]

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 4, 28, 30 y 31.

PONENTE:

Don Francisco Jose Navarro Sanchis.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.495/2022

Fecha de sentencia: 16/11/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7987/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/10/2022

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

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7987/2020

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1495/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 16 de noviembre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 7987/2020, interpuesto por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en nombre de STIER INVESTMENT S.L. (como sucesora de la sociedad extinguida INVERSIONES HEMISFERIO S.L.), contra la sentencia nº 3696/2020, de 30 de septiembre, de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso nº 1882/2018. Han comparecido como recurridos el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y el Letrado de su servicio jurídico, en la de la GENERALIDAD DE CATALUÑA.

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 30 de septiembre de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1º- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 1882/2018 interpuesto por la representación de INVERSIONES HEMISFERIO S.L. contra la actuación arriba expuesta.

2º - Se imponen las costas a la parte recurrente si bien limitadas a 2.000 euros, por todos los conceptos, incluidos el IVA y por partes iguales a los codemandados [...]"

Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña Marta Pradera Rivero, en nombre de la mercantil Inversiones Hemisferio, S.L., presentó escrito de 16 de noviembre de 2020, preparando recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas: (i) los artículos 4, 30.1 y 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD); (ii) el artículo 115 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS); (iii) la disposición adicional 7ª de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito; y (iv) los artículos 3, 13 y 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 27 de noviembre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Gandarillas Martos, ha comparecido el 21 de diciembre de 2020; el Abogado del Estado y el Letrado de la Generalidad de Cataluña lo han hecho el 19 de enero de 2021 y el 20 de enero respectivamente, ambos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 7 de julio de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, modalidad actos jurídicos documentados, en el caso de que se formalice en escritura pública el ejercicio de un derecho de opción de compra que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero. En particular, especificar si la base imponible ha de tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar o únicamente el valor residual del bien transmitido [...]"

2. El procurador Sr. Gandarillas Martos, en nombre de la entidad recurrente, interpuso recurso de casación en escrito de 28 de septiembre de 2021, en el que se solicita lo siguiente :

"[...] En relación con el motivo casación objeto de debate la pretensión aducida radica en que ese Tribunal Supremo, en recta interpretación de los artículos 4, 30.1 y 31.2 TRLITPAJD, declare como doctrina que la base imponible del IAJD en los casos de ejercicio anticipado de la opción de compra en el seno de un contrato de arrendamiento financiero se encuentra constituida únicamente por el valor residual o importe de la opción de compra.

Partiendo de lo anterior, procedería casar la sentencia de instancia, estimar el recurso contencioso administrativo de instancia y, anulando el acto administrativo impugnado, reconocer el derecho de mi representada a rectificar la autoliquidación presentada en concepto de AJD, así como la devolución de lo indebidamente ingresado, junto con los correspondientes intereses de demora [...]"

Cuarto.

Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido, presentó escrito de oposición el 11 de noviembre de 2021, en que solicita una sentencia que desestime el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada, declarando en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial que considere conveniente, sin perjuicio de las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA.

El Letrado de la Generalidad de Cataluña, también recurrida, insta lo siguiente en su escrito de oposición de 17 de noviembre de 2021: "[...] dicte sentencia por la que fije los criterios interpretativos en respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión de conformidad con las alegaciones de esta parte, desestime íntegramente el presente recurso de casación y confirme la sentencia de instancia; con imposición de las costas a la parte recurrente [...]"

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 11 de octubre de 2022, en que dio comienzo el acto, que se prolongó durante varias sesiones hasta el 2 de noviembre de 2022, en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados -IAJD-, en el caso de que se formalice en escritura pública el ejercicio de un derecho de opción de compra que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero. En particular, debemos precisar si la base imponible ha de tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar o únicamente el valor residual del bien transmitido.

Segundo.

Hechos que presenta el litigio y que no son objeto de controversia, determinantes de la doctrina que hayamos de establecer.

El propio auto de admisión del presente recurso de casación refleja los hechos no discutidos que hay que valorar en la sentencia.

"[...] SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

No hay controversia en que la entidad mercantil recurrente, con ocasión de la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero, mediante el ejercicio de una opción de compra por el que adquiriría un bien inmueble, en fecha 11 de octubre de 2016, presentó 50 autoliquidaciones por AJD (una liquidación por cada una de las distintas unidades registrales que conformaban la finca), con resultado a ingresar una cuota global de 559.476,16 €. En estas autoliquidaciones la contribuyente determinó la base imponible del impuesto mediante la suma de las cuotas pendientes de amortizar, los intereses devengados y el valor residual previsto en el contrato del bien inmueble transmitido.

Al considerar que la cuantificación correcta de la base imponible de este tributo solo debía tener en cuenta el valor residual del bien, mediante escrito de fecha 12 de diciembre de 2016, la misma entidad solicitó la rectificación

de las mencionadas autoliquidaciones, así como la devolución de lo indebidamente ingresado, que cuantificó en la suma de 553.927,12 euros, más los correspondientes intereses de demora.

La administración, por resolución de la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña de 16 de marzo de 2017, denegó tal devolución.

Este acto fue recurrido ante el TEAC, que no llegó a dictar resolución expresa. Frente a la desestimación presunta de la citada reclamación económico-administrativa se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso.

La sentencia recurrida, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña el 30 de septiembre de 2020, desestima la pretensión del recurrente con fundamento en que la base imponible del impuesto ha de venir constituida por el valor del negocio consignado en la escritura, que no puede equipararse únicamente al valor residual, sino que ha de incluir asimismo las cuotas pendientes de amortizar. De manera que la base que fue tomada en consideración en las autoliquidaciones, coincidente con el precio total de la transacción documentada en la escritura, es conforme con las reglas de tributación del gravamen. El hecho de que se ejercite anticipadamente el derecho de opción de compra implica, según la sala a quo, que exista un valor que es el pactado por las partes y consignado en la escritura, y que sea en atención al mismo al que se deba calcular la cuota devengada, sin que pueda concluirse que exista una doble imposición [...]."

Tercero.

Regulación legal del impuesto sobre actos jurídicos documentados y doctrina jurisprudencial.

Para una mejor comprensión de la cuestión litigiosa planteada que es, como señala la sentencia a quo, estrictamente jurídica, atinente a la fijación de la base imponible en estas operaciones documentadas en escritura notarial, conviene tener en cuenta los siguientes preceptos:

1. La base imponible de esta modalidad del impuesto viene regulada en el artículo 30.1 TRLITPAJD, en los siguientes términos:

"[...] En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses [...]."

Por su parte, el artículo 4 del mismo texto legal, invocado por la parte recurrente, estipula que:

"[...] (a) una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa [...]."

Este Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la naturaleza del contrato de arrendamiento financiero y, en particular, sobre el carácter que posee el ejercicio anticipado de la opción de compra sobre un bien inmueble, sosteniendo que este último es inherente al primero y que, por tanto, no ha de aplicársele la exención a efectos de IVA, pues no estamos ante una segunda o ulterior entrega. Así, la sentencia de 11 de mayo de 2015, recurso de casación nº 2073/2013.

Expresado esto, sobre la específica cuestión que se plantea en el presente recurso, este Tribunal Supremo aún no ha fijado doctrina. Sí existen en cambio pronunciamientos de diversos tribunales superiores de justicia que analizan la composición de la base imponible del IAJD en los casos de cancelación anticipada del contrato de arrendamiento financiero mediante el ejercicio de una opción de compra también adelantado. En particular, cita la sociedad recurrente diversos pronunciamientos de la Sala de Madrid de esta jurisdicción en los que se contiene una tesis favorable a su pretensión; por todos, la sentencia de 19 de junio de 2017, dictada en su recurso nº 461/2016, en la que se sostiene que la base imponible está constituida únicamente por el valor residual y no por las cuotas pendientes de pago, ya que éstas ya fueron tenidas en cuenta al tributar por IAJD el contrato de arrendamiento financiero original, no pudiendo el derecho de opción de compra separarse del contrato, del que forma parte. Este criterio es, pues, opuesto al sostenido en la sentencia de cuya impugnación se trata aquí.

Por otra parte, es preciso significar que el acto administrativo que se recurre mediatamente es la desestimación, por silencio administrativo, de la reclamación sostenida ante el TEAC frente a la denegación de la devolución de ingresos indebidos. Tratándose de un acto puramente presunto, inferido del incumplimiento del deber de resolver, desconocemos los motivos de la Administración revisora (el TEAC, órgano estatal) con respecto a la postura de la Administración gestora (la Comunidad de Cataluña).

Al margen de ello, es conveniente reproducir lo que dice la parte recurrente en su escrito de interposición:

Cuarto.

Tesis mantenida en el recurso por la sociedad recurrente.

El escrito de interposición fundamenta su pretensión casacional en las siguientes reflexiones, que reproducimos para mejor comprensión del asunto:

"[...] I.- SÍNTESIS DE LOS ANTECEDENTES DE HECHO, LA SENTENCIA RECURRIDA Y EL AUTO DE ADMISIÓN.

...En fecha 29 de noviembre de 2007, se formalizó en escritura pública un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario entre la entidad financiera BANKINTER S.A. y la entidad INVERSIONES HEMISFERIO (actualmente STIER INVESTMENT S.L.), por un plazo de 20 años, en virtud del cual BANKINTER S.A. cedía a mi representada un edificio sito en la calle Aribau, núm. 192-198 de Barcelona, por un precio de 83.987.171,20 euros, y un derecho de opción de compra por importe de 308.279,88 euros (valor residual), con posibilidad de ejercicio anticipado. Obra en el expediente copia del mencionado contrato de arrendamiento financiero.

5. El 28 de diciembre de 2007 se presentó autoliquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) en relación con dicha escritura, en la que se consignaron, como base imponible, los mencionados 83.987.171,20 euros correspondientes a la totalidad de las cuotas de arrendamiento financiero a satisfacer por INVERSIONES HEMISFERIO durante la vigencia del contrato. Obra también en el expediente copia de esta autoliquidación.

6. Mediante escritura pública otorgada en fecha 27 de septiembre de 2016, INVERSIONES HEMISFERIO, como titular de los derechos que le correspondían en virtud del contrato de arrendamiento financiero suscrito con anterioridad, canceló anticipadamente el referido contrato, ejercitando la opción de compra que se había otorgado a su favor sobre la mencionada finca sita en la calle Aribau 192-198 de Barcelona. En dicha escritura, que también obra en el expediente administrativo, aparece el importe de 31.082.008,91 euros, que incluye: i) la amortización pendiente (30.752.211,01 euros), ii) el valor residual o precio establecido para el ejercicio de la opción de compra (308.279,88 euros) y iii) los intereses corridos (21.518,02 euros).

7. La operación descrita estaba sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) pues le correspondía la calificación fiscal de entrega de edificaciones en ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20. Uno.22 a) de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

8. Consecuentemente con lo anterior, dicha operación se encontraba no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de TPO, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.4 de la LIVA, pero sí por la modalidad de AJD según los artículos 27 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD).

9. En fecha 11 de octubre de 2016 se presentaron las 50 autoliquidaciones por IAJD (por cada una de las distintas unidades registrales que conformaban la finca) correspondientes al ejercicio anticipado de la opción de compra, resultando a ingresar una cuota global de 559.476,16 euros. Siendo esta parte concedora de la interpretación que la Administración tributaria había venido realizando acerca de la base imponible del ITP-AJD, modalidad AJD, en las operaciones de ejercicio anticipado de la opción de compra, según la cual esta debía venir constituida por la opción de compra más las cuotas pendientes de amortizar y los intereses corridos, decidió, por prudencia, presentar dichas autoliquidaciones incluyendo como base imponible estas tres partidas, resultando un importe de 31.082.008,91 euros.

10. No obstante, considerando esta parte que tales autoliquidaciones perjudicaban sus intereses legítimos y que había tributado en exceso en relación con el importe de la base imponible en el IAJD, ya que la cuantía que debió haberse tomado como tal era únicamente el importe correspondiente a la opción de compra o valor residual, decidió solicitar la rectificación de las mencionadas autoliquidaciones, así como la devolución de lo indebidamente ingresado, más los correspondientes intereses de demora.

11. La Administración denegó tal devolución en un acuerdo que fue impugnado ante el TEAC. Y, transcurrido un año desde la interposición de la reclamación económico-administrativa sin habersele notificado resolución expresa, INVERSIONES HEMISFERIO, de acuerdo con el artículo 240.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), interpuso contra su desestimación presunta recurso contencioso-administrativo ante el TSJCAT, que dio lugar al litigio de instancia.

12. Allí, esta parte defendió, en primer lugar, que el negocio que realmente se documenta en la escritura, esto es, el que da lugar al hecho imponible, es el ejercicio de la opción de compra sobre el inmueble, aunque fuera anticipado; en segundo lugar, que atendiendo al carácter unitario del arrendamiento financiero, las cuotas del arrendamiento financiero pendientes de pago al momento del ejercicio anticipado de la opción de compra solo deben tributar en la constitución del arrendamiento financiero. El ejercicio de la opción de compra, aunque anticipado, continúa siendo inherente al contrato de arrendamiento financiero; es la misma manifestación de capacidad

económica. Y, en tercer lugar, y como corolario de lo anterior, que entenderlo de otra forma comportaría una evidente doble tributación económica por el mismo impuesto y sobre un mismo hecho imponible, al tributar dichas cuotas de amortización pendientes en la constitución y en el momento de ejercitar dicha opción.

12. Sin embargo, la sentencia recurrida desestima las pretensiones de esta parte con fundamento en que la base imponible del impuesto ha de venir constituida por el valor del negocio consignado en la escritura, equiparando este con el "precio que se ha fijado entre las partes [en la escritura] para dar fin a la financiación previamente acordada y adquirir el inmueble en propiedad", como si el ejercicio anticipado de la opción de compra debiera tener un tratamiento fiscal de compraventa a efectos del IAJD, y por ello, sostiene que la base imponible debe incluir no solo el valor residual del contrato de arrendamiento financiero, sino también las cuotas pendientes de amortizar. Asimismo, descarta que se produzca doble imposición porque considera que estamos ante diversos actos que son objeto de gravamen por la modalidad del AJD..."

Tras esta detallada descripción de las vicisitudes del asunto, la pretensión de anulación de la sentencia impugnada se funda en esta argumentación:

"... Esta parte considera que la base imponible del AJD devengado debe estar constituida exclusivamente por el valor residual o importe correspondiente a la opción de compra que aparece en el contrato de leasing. Por el contrario, el TSJCAT, en la sentencia aquí recurrida, concluye que la base imponible debe ser el importe resultante de sumar las cuotas de arrendamiento pendientes de amortizar y el valor residual u opción de compra.

Así, en la sentencia recurrida en casación, el TSJCAT declara que "efectivamente la base imponible del AJD devengado la constituye el valor del negocio consignado en la escritura", el cual "no puede considerarse sólo como el valor residual, puesto que este no es sólo el valor del negocio, sino que el precio pactado para ese momento - ejercicio anticipado de la opción de compra- no es exclusivamente el valor residual sino además de éste, el abono de las cuotas pendientes de amortizar". Como señala el auto de admisión, "el hecho de que se ejercite anticipadamente el derecho de opción de compra implica, según la sala a quo, que exista un valor que es el pactado por las partes y consignado en la escritura, y que sea en atención al mismo al que se deba calcular la cuota devengada, sin que pueda concluirse que exista una doble imposición".

Sin embargo, consideramos que la interpretación realizada por el TSJCAT es incorrecta por varios motivos que pasamos a sintetizar.

(i) El negocio que se documenta en la escritura es el ejercicio de la opción de compra y, por tanto, el que marca el contenido económico del documento

En virtud de lo establecido en el artículo 28 del TRLITPAJD, el hecho imponible -presupuesto fijado por la Ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria- lo constituye, en el ámbito del IAJD, el otorgamiento de un documento notarial. Así pues, en el IAJD, la manifestación de capacidad económica se produce con el otorgamiento del propio documento notarial.

Ahora bien, cuando resulta de aplicación la cuota proporcional del IAJD, el hecho imponible- es decir, la concreta manifestación de capacidad económica, susceptible de gravamen conforme a lo establecido en el artículo 2.2.c) LGT-, lo constituye el acto o negocio de contenido valuable e inscribible en el registro que se documenta en escritura pública ex artículos 30.1 y 31.2 del TRLITP-AJD...

...Interpretando estos preceptos, ese Tribunal Supremo (TS), ya en sentencia de 3 de noviembre de 1997 (rec. 532/1995) dejó claro que el hecho imponible del IAJD no es el mero otorgamiento de una escritura pública, sino el acto jurídico que se documenta y que pone de manifiesto una capacidad económica. Véase:

"La confusa redacción de los preceptos que en el TR de 1993 y en el Reglamento de 1995 regulan el Impuesto de la alícuota proporcional ha sido la causa, normalmente, de la interpretación que del mismo se ha venido haciendo, identificándolo con un gravamen puramente documental.

Y el hecho imponible de tal gravamen no es el documento; es, en realidad, la acción o situación atribuible vinculada a una persona, en función de cuya realización, demostrativa de su capacidad económica, le es exigible el tributo. Por tanto, el hecho imponible del Impuesto de cuota gradual de actos jurídicos formalizados en documentos notariales no es, propiamente, el documento notarial utilizado" (el subrayado es nuestro).

Así, para determinar cuál es el hecho imponible gravado por el IAJD debemos atender al acto jurídico documentado en determinada forma (notarial, mercantil o administrativa) que ofrece mayores garantías en el tráfico jurídico, y que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Pero no solo eso. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 LGT, que lleva por rúbrica "calificación", en la exigencia del tributo debe atenderse a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado. De este modo, el hecho imponible objeto de gravamen por el IAJD es el negocio efectivamente realizado.

Y ese negocio, al que se quiso dotarse de mayores garantías, no es otro que el ejercicio de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero.

El hecho de que se haya adelantado en el tiempo el pago de esas cuotas pendientes al momento del ejercicio anticipado de la opción de compra no pone de manifiesto una capacidad económica distinta de la que se puso de manifiesto con la constitución del arrendamiento financiero, ni necesita de mayores garantías, del mismo modo que

cuando se han ido satisfaciendo las cuotas de recuperación a sus respectivos vencimientos no se ha ido otorgando una nueva escritura para documentar el pago.

El planteamiento que proclama el TSJCAT al equiparar "valor del negocio" con "precio de la transacción documentada en la escritura" prescinde de analizar el negocio verdaderamente realizado, y con él, la capacidad económica que se pone de manifiesto con este -el ejercicio de la opción de compra, aunque anticipado-. Y tal interpretación le lleva a tratar este tributo como un gravamen puramente documental, que es precisamente a lo que se opone ese TS.

...Determinado cual es el hecho imponible que se documenta efectivamente -el ejercicio anticipado de la opción de compra-, la determinación de la base imponible del impuesto (artículo 69.1 RITPAJD) que es la magnitud de la riqueza gravada (artículo 50 de la LGT), se halla ligada y debe ajustarse a ese hecho imponible, pues constituye su cuantificación. Por su parte, el principio de capacidad económica que rige la ordenación del sistema tributario ex artículo 3 LGT exige un enlace directo y congruente entre el criterio seguido para la determinación de la base imponible y del hecho imponible ya que este no es más que la expresión de una concreta manifestación de capacidad económica.

...Por tanto, debemos concluir que, si la base imponible del AJD la constituye el valor del acto o negocio que se documenta en la escritura pública, como manifestación de la capacidad económica del contribuyente, y ese acto o negocio no es otro que el ejercicio de la opción de compra que culmina el contrato de arrendamiento financiero, se anticipe o no, el importe que debe servir como base imponible es el importe del valor residual del bien inmueble transmitido o importe de la opción de compra sin tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar.

(ii) Carácter unitario del contrato de arrendamiento financiero. Las cuotas pendientes de amortizar ya fueron tenidas en cuenta para fijar la base imponible del IAJD devengado por la escritura de constitución del arrendamiento financiero

En segundo lugar, el hecho de anticiparse el ejercicio de la opción de compra no determina que debamos tratar el negocio realizado como una compraventa y considerar que existe un precio de la transacción que consignarse como base imponible del impuesto.

El contrato de arrendamiento financiero se encuentra regulado en el artículo 128 LIS y, más concretamente, en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 -a la que aquella se remite expresamente-, a cuyo tenor "El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario"...

El propio TSJCAT también ha resuelto un recurso interpuesto por la propia INVERSIONES HEMISFERIO, cuya cuestión litigiosa era igualmente, determinar la base imponible del ejercicio anticipado de la opción de compra en el AJD. En aquel caso, a diferencia de la sentencia impugnada, sí estimó las pretensiones de esta parte. Nos referimos a la sentencia de 13 de diciembre de 2012 (recurso núm. 987/2009), citada en nuestro escrito de demanda. Allí la Administración tributaria sostenía que "la base es la constituida por el valor residual más las cantidades que en el momento del ejercicio anticipado se encontraban pendientes de vencer" porque "ambas cantidades han de ser calificadas como parte de la contraprestación por la entrega del bien", "que el ejercicio anticipado de la opción es una compraventa cuyo precio es el importe residual más las cuotas que no habían vencido" y que "por tratarse de dos hechos imposables diferentes -compraventa y leasing- no cabe entender que hay doble imposición". En cambio, esta parte defendía que "la base está constituida por el valor residual, sin comprender las cantidades que en el momento del ejercicio de la opción anticipada se encontraban pendientes de vencer, por cuanto éstas corresponden a cuotas por las que ya tributó en el acto de constitución del arrendamiento financiero".

(iii) El criterio mantenido por el TSJCAT comportaría una doble imposición.

Por último, sucede que de considerarse que la base imponible del IAJD en los casos de ejercicio anticipado de la opción de compra se encuentra constituida por el importe de las cuotas de arrendamiento pendientes de amortizar más el valor residual y no únicamente por el valor residual (como lo entiende esta parte), se produciría una evidente doble tributación económica por el mismo Impuesto y sobre un mismo hecho imponible.

Y es que el importe de las cuotas pendientes de amortizar tributaría, por un lado, en el momento de la constitución del leasing y, de nuevo, en el momento de ejercitarse dicha opción al tomarse como base imponible no solo el valor residual sino también aquellas cuotas que quedaran pendientes de amortizar.

Como se ha explicado, en el caso de las operaciones de arrendamiento financiero, la escritura pública que documenta la constitución del contrato queda gravada por la cuota gradual por todas las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas (esto es, la base imponible incluye tanto la parte correspondiente a la recuperación del coste o valor del bien inmueble, como la parte de los intereses financieros). En consecuencia, al ejercitarse la opción de compra, ya se ha satisfecho una parte del valor del bien de que se trate (todo el valor del bien salvo el llamado "valor residual").

Por ello, en la segunda escritura pública, que documentará el ejercicio de la opción de compra, la base imponible debe limitarse a la cuantía por la que se ejercite dicha opción de compra, sin que deban incluirse las cuantías correspondientes a las cuotas periódicas -las cuales están formadas en parte, por el precio del bien inmueble que se está adquiriendo- puesto que ya se declararon en la escritura pública de constitución del arrendamiento financiero y se tributó el IAJD por ellas.

El ejercicio de la opción de compra es consecuencia del arrendamiento financiero, que tiene desde un punto de vista sustantivo una consideración unitaria, de modo que la solución contraria supondría gravar doblemente por el mismo importe una única convención, lo que infringe claramente el artículo 4 del TRLITP-AJD:

"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

Este criterio resulta de aplicación tanto cuando nos encontramos ante un supuesto de cancelación anticipada como si se ejercita al término del contrato, pues como hemos visto ese ejercicio es inherente al contrato de arrendamiento financiero, aunque sea anticipado...".

Quinto.

Consideraciones de la Sala.

Pese a que la Administración del Estado no aporta, en el seno del recurso de casación, un razonamiento jurídico propio en favor de la tesis sostenida por la Administración autonómica, pues se limita a reproducir literalmente el auto de admisión y la sentencia de instancia, teniendo en cuenta que el acto cuya legalidad defiende es meramente presunto, se termina alineando formalmente en defensa del criterio de la sentencia a quo.

Al margen de ello, de los hechos definidos (ejercicio de la opción de compra, anticipada según previsión contractual, con cancelación del arrendamiento financiero), podemos adelantar que la sentencia de la Sala de Cataluña acierta al interpretar la noción de base imponible en este singular negocio jurídico, a efectos de la figura impositiva que nos ocupa, donde por propia configuración legal, se exige una remisión conceptual a cada modalidad contractual o negocial, salvo las mencionadas en el art. 30, como *numerus apertus*, para determinar el valor económico que debe figurar como base imponible y, por ende, como expresión, siquiera diluida o difuminada, de capacidad económica. La razón que asiste a la Sala sentenciadora deriva de la interpretación del art. 30 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD:

"En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses".

En este caso, lo es en el seno de un impuesto que lo que grava es el negocio jurídico en cuanto es documentado en una escritura pública en sí misma. Ya hemos dicho reiteradamente que la manifestación de capacidad económica está vinculada a la naturaleza del acto que se documenta.

Así, el artículo 28 de la Ley, sobre el hecho imponible, declara que están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31.

Al hablar del sujeto pasivo como "...adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan", habrá de estarse a la naturaleza de lo que se instrumenta en la escritura, de lo que se adquiere: en este caso, la propiedad del bien que ya se posee a título de arrendamiento financiero, mediante el ejercicio de una opción de compra que supone la cancelación anticipada que, a juicio del recurrente, viene representada por su valor residual.

La Sala de instancia motiva del siguiente modo la inclusión, entre los conceptos o partidas que integran la base imponible en el negocio documentado, de las cuotas de arrendamiento financiero pendientes de amortizar:

"[...] TERCERO.- Sobre el objeto del recurso. Cuantificación de la base imponible en el ejercicio anticipado de la opción de compra en una operación de arrendamiento financiero (leasing).

La cuestión que se plantea en el presente recurso es estrictamente jurídica y se centra en la cuantificación de la -base imponible del Impuesto en su modalidad de AJD, en el caso de ejercicio anticipado de la opción de compra por la actora.

La actora considera que sólo debe integrar la base imponible el "valor residual" consignado en el contrato. La Administración, a partir de varias resoluciones del TEAC, mantiene que debe integrar tanto las cuotas pendientes de amortizar y el valor residual que le permite adquirir la titularidad del bien.

Dispone el art 31. 2 del TRITPAJD que:

"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 Industria/ 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".

Asimismo, el art. 4 TRLITPAJD, también resulta relevante a los efectos del presente pleito y dispone:

"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

La actora ejercitó anticipadamente la opción de compra que supuso la terminación de la operación de leasing (operación compleja de cesión de uso y posible ejercicio de opción de compra), adquiriendo la propiedad del bien inmueble por importe de 31.082.008,91 euros, que incluye el valor residual. El valor residual previsto en el contrato ascendía a 380.279,88 euros. Si observamos la escritura de transmisión consignada en el expediente administrativo, se recoge dentro del apartado "ESTIPULACIONES", "SEGUNDA.- PRECIO Y FORMA DE PAGO", la siguiente cláusula: "Precio: Es precio de la transmisión la cantidad de TREINTA Y UN MILLONES OCHENTA Y DOS MIL OCHO EUROS CON NOVENTA Y UN CÉNTIMO (€31.082.008,91). Dicha cantidad incluye el valor residual que se asignó a la finca en la escritura de arrendamiento antes citada, según resulta de la liquidación que se contiene en el antecedente IV de la exposición de la presente, ha sido recibida por Bankinter S.A., antes de este acto.

La base imponible que consignó en su autoliquidación ascendía a 31.082.008,91 euros y, por tal base abonó el Impuesto en su modalidad de AJD para con posterioridad solicitar la rectificación y devolución que hemos expuesto considerando que sólo el valor residual es el precio del contrato.

Cuarto.

Solución al caso. La base imponible del Impuesto ha de quedar cuantificada por el valor de la transacción acordada en dicha escritura.

Este Tribunal no se encuentra vinculado por las interpretaciones que hayan sustentado otros órganos en la vía económico-administrativa, pues no generan jurisprudencia (art. 1.6 CE) si bien es cierto que cuando se repiten y causan sus decisiones, ejecutivas, y ello llega a la revisión jurisdiccional por vía de un recurso contencioso-administrativa no pueden desconocerse aunque sólo sea por que las partes pueden basar sus decisiones en esas interpretaciones que, una vez llegan a los Tribunales, son objeto de contraste de legalidad con el marco normativo.

Es cierto que el TEAC tanto en su resolución de 6 de noviembre de 1998 como la de 7 de julio de 2016 y ahora recientemente, en fecha de 21 de enero de 2019, ha considerado que la cuantificación de la base imponible en supuestos como el aquí pronunciado de ejercicio anticipado de la opción de compra, debe incluir no sólo el valor residual que aparezca en el contrato de leasing sino también las cuotas pendientes de amortizar por entender que ese es el valor del acto o negocio que se documenta en la escritura y que, por tanto, ha de integrar el hecho imponible gravable en cuanto que manifestación de capacidad económica.

Pues bien, este Tribunal, valorando ambas posturas, considera que efectivamente la base imponible del AJD devengado la constituye el valor del negocio consignado en la escritura, según hemos recogido en el fundamento anterior y éste no puede considerarse sólo como el valor residual, puesto que este no es sólo el valor del negocio sino que el precio pactado para ese momento -ejercicio anticipado de la opción de compra- no es exclusivamente el valor residual sino además de éste, el abono de las cuotas pendientes de amortizar. Así, consideramos que la base imponible liquidada es coincidente con el precio de la transacción documentada en la escritura, lo que está de acuerdo con las reglas de tributación del gravamen documental al ser ése el importe económico valuable que refleja el acto jurídico que en la escritura se documenta (art. 30.1 TRITPAJD).

Ninguna de las sentencias que citan del Tribunal Supremo ni de esta Sala, dicen lo que la actora pretende en el actual recurso. O bien tratan la sujeción de la opción de compra en leasing financiero a IVA o ITP, en su modalidad de transmisiones onerosas, o sino la base imponible que ha suponer mediante la opción de compra ejercitada al finalizar la cesión del uso prevista (SsTS TSJ Cataluña 22 de marzo de 2012, 21 de octubre de 2009, 4 de abril de 2006 y 27 abril de 2007).

Estamos aquí en un supuesto distinto, cual es del ejercicio anticipado de la opción de compra y el valor del negocio documentado en la escritura que se formaliza no es sólo el valor residual sino que el documento ha de recoger las cuotas pendientes de amortizar y el valor residual. Reconocer lo contrario significaría obviar que el negocio documentado tiene otro precio que no es el pactado por las partes.

Con esta interpretación no se desconoce ni contraría que el contrato de arrendamiento financiero es único, si bien complejo, sino que en el caso del AJD, el hecho imponible derivado de sus diferentes posibilidades -puede llevar a varios documentos formalizables en escritura pública. Ciertamente es que de no ejercitarse la opción de compra, no existiría ningún negocio traslativo del dominio al final del periodo pactado de uso. Pero si se ejercita o se ejercita anticipadamente y ello se documenta en una escritura, tiene un valor, y ese valor es el pactado por las partes y consignado en la escritura. Por tanto, no se está contrariando el contenido del art. 4 TRLITPAJD.

Por último, y atendiendo a la segunda argumentación que mantiene la actora que es la relativa la denuncia de una doble imposición. Ésta en modo alguno puede considerarse ya que el hecho imponible previsto para esta

modalidad se produce siempre que existan actos o negocios en los que confluyan los requisitos del art. 31 TRLITPAJD y en tanto la formalización de documentos que recojan actos o negocios susceptibles de ser manifestación de riqueza, como podría ocurrir en otras situaciones donde sobrevenidamente pudieran producirse y gravarse actos o negocios (una compraventa y con posterioridad una hipoteca, etc). Es cierto que la práctica jurídica de este tipo negocial -arrendamiento financiero- más normalizada es que se produzcan diversos actos o negocios que conlleven el otorgamiento de escrituras pero ello no supone doble imposición sino que estamos antes diversos actos que son objeto de gravamen por la modalidad del AJD. Se desestima íntegramente el recurso".

1) Partiendo de que el principio de capacidad económica, en esta modalidad legislativa que tipifica un impuesto indirecto, aparece bastante desleído, lo cierto es que la remisión al régimen legal del arrendamiento financiero nos lleva a considerar que, en un negocio como el que nos ocupa, el valor económico del contrato aquí escriturado coincide con el precio pactado para esta eventualidad, la compra del bien, en el contrato de arrendamiento financiero, tal como consignó en su autoliquidación la entidad recurrente.

2) La base imponible coincide, en el art. 30 TR, con el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación, que no hace al caso. Pero no deja de ser significativo que lo declarado por el sujeto pasivo en su autoliquidación fuera el precio del ejercicio anticipado de la opción de compra consignado en el contrato. Tenemos, pues, ya, dos manifestaciones de aceptación, dos actos propios: la del precio en el contrato y la de la propia autoliquidación.

3) En caso de ejercicio anticipado de la opción de compra, el precio de adquisición del bien inmueble, en ejecución de aquel derecho de adquisición preferente, no puede coincidir con el valor residual del inmueble, que representa una magnitud meramente simbólica, que solo se determina a la finalización del contrato, precisamente porque su condición de residual y su mínimo valor económico no puede desligarse artificiosamente del conjunto del negocio complejo del arrendamiento financiero.

4) La tesis de la sociedad recurrente se hace más difícil de compartir si se tiene en cuenta que haría coincidir una misma base imponible, como manifestación, si bien indirecta y refleja -el valor residual, en su postura- en cualquier momento en que se ejercitase la opción, y por la misma cantidad, cuando es claro que tal valor residual es decreciente. De ser ello así, la base sería idéntica en caso de ejercicio anticipado de la opción en el momento en que aquí se llevó a cabo y también en el supuesto de que se optase al término del arrendamiento, lo que carece de sentido. También sería idéntico ese mismo valor económico si, por hipótesis, se adquiriera el bien inmueble en el momento subsiguiente inmediato al de celebración del contrato de arrendamiento financiero, en el primer año, por ejemplo (si el contrato no lo prohíbe). Esa identidad sí que conduciría a tratar de mejor condición al arrendamiento que cancela anticipadamente el contrato, optando por la adquisición del bien cedido en arrendamiento, que al que lo adquiere a la finalización del contrato, pues en todos los casos en valor sería el calculado como residual. El propio término residual parece referirse, incluso en su significado gramatical, al precio resultante final tras haber ido satisfaciendo el arrendatario las cuotas periódicas del arrendamiento, que en cierto modo operan a cuenta del precio final del bien arrendado para el caso de ejercicio de la opción de compra.

5) La previsión del artículo 4 del texto refundido de la ley del impuesto no nos sirve de pauta interpretativa. Dice así el precepto:

"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

En realidad, el precepto, que es norma común a las figuras reguladas en la ley, no solo a la que ahora hemos de examinar, lo que quiere significar es que, en un negocio unitario, como es el que analizamos, solo se exige el pago de un solo derecho. Se trata de una norma en su día aplicada cuando se declaró, sin problema alguno, por el IAJD en relación con la documentación pública del contrato de arrendamiento financiero.

La opción de compra no es un negocio separado o autónomo del de arrendamiento financiero, puesto que está indisolublemente unida a este contrato, que no puede existir sin aquélla. Pero ello no significa que el ejercicio de la opción, en la medida en que es especificación o ejecución del contrato unitario primero, no determine el acaecimiento del hecho imponible por el negocio de la opción. Así lo admitió el propio recurrente al autoliquidar el impuesto y atribuirle un valor económico determinado, aunque fuera erróneo.

6) No resulta convincente la tesis esgrimida por la recurrente sobre la concurrencia de una prohibida doble imposición, o doble gravamen, si se tiene en cuenta la capacidad económica gravada en su día con la formalización, en escritura pública, del contrato de arrendamiento financiero inmobiliario entre la entidad financiera BANKINTER S.A. e INVERSIONES HEMISFERIO, por un plazo de 20 años, en virtud del cual la entidad crediticia cedía a ésta un edificio sito en la calle Aribau, núm. 192-198 de Barcelona, por un precio de 83.987.171,20 euros (puntos 52 a 55 del escrito de interposición).

No es convincente, en primer lugar, porque la doble imposición, en un sentido técnico jurídico propio, solo operaría cuando un mismo hecho fuera sometido a doble gravamen. Antes bien, aquí estamos ante dos negocios que, al margen de su íntima e indisoluble conexión mutua, determinan dos hechos imponibles y, por ende, dos manifestaciones, bien que bastante relativas, de capacidad económica, que dieron lugar, no es de olvidar, a la celebración de dos escrituras públicas celebradas en momentos distintos y con objetos diferentes.

Lo que en realidad pretende sustentarse mediante este alegato de concurrencia de doble imposición es que los conceptos o magnitudes integrantes del precio del arrendamiento financiero que se incluyeron en la base imponible del impuesto devengado con ocasión de la celebración del contrato primero, que ya determinaron su base imponible, no pueden repetirse o formar parte de la base imponible del impuesto exigido con ocasión del ejercicio de la opción.

Sin embargo, lo cierto es que, en aplicación del art. 30.2 TR, ha de estarse para fijar la base imponible al valor declarado y, por remisión de éste, al valor económico del contrato que tenga por objeto el ejercicio anticipado del derecho de opción de compra que forma parte del negocio de arrendamiento financiero. Es cierto que en esa opción existe un precio cierto, un valor económico identificable como tal que debe ser el que determine, aun con las imprecisiones legales, la base imponible. De no ser así, también habría doble imposición -o reiteración de partidas ya incluidas- con ocasión de la celebración en escritura pública de negocios jurídicos que tuvieran por objeto la modificación revisión o resolución o extinción de otros anteriores.

Aunque referida a negocios jurídicos distintos, como la novación o la dación en cuenta en el seno del préstamo hipotecario, esta Sala ha declarado (SSTS de 4 y 6 de febrero de 2019, recursos de casación nº 4812/2017; 3256/2017 y 2774/2017) lo siguiente:

"[...] Teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en "determinar si, en relación con las adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible ha de fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmite o si, por el contrario, la misma ha de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar que se extingue con la operación" , con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRITPAJD, en una dación en pago de uno o varios inmuebles hipotecados al acreedor hipotecado, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien o los bienes inmuebles que se transmiten".

Tal doctrina jurisprudencial viene a significar no solo que, con ocasión de actos jurídicos de ejecución o modificación de otros anteriores, no ha de estarse al conjunto económico del negocio jurídico originario -el que se ejecuta o modifica-, sino solo al valor económico del negocio realmente celebrado, sino que, trasladado al caso presente, permite establecer que el valor del negocio documentado por el que se ejercita la opción de compra anticipada es el del valor de dicha opción, aunque varios de los elementos que la conforman ya fueran tenidos en cuenta en el negocio originario.

Sexto.

Jurisprudencia que establece la Sala.

A fin de determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en la celebración de una escritura pública en la que se ejerce el derecho de opción de compra, previsto en el contrato, que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero, viene constituida por el valor declarado, coincidente con el precio previsto en el contrato para el ejercicio de la opción de compra.

A tal efecto, la base imponible ha de tomar en consideración no solo el valor residual del bien transmitido, sino las cuotas pendientes de amortizar.

Séptimo.

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.

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 quinto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil STIER INVESTMENT S.L. (como sucesora de la sociedad extinguida INVERSIONES HEMISFERIO S.L.), contra la sentencia nº 3696/2020, de 30 de

septiembre, de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso nº 1882/2018.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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.