

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS
Sentencia n.º 555/2025 de 30 de mayo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 642/2024

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Normas especiales. Transmisión de créditos o derechos. Derecho de superficie. Las partes no otorgan en escritura pública un valor para el derecho de superficie, sino que fijan un canon de 27,00 euros por metro cúbico de carburante suministrado a la estación de servicio, garantizándose un mínimo de 12.000,00 euros anuales, todo ello sin perjuicio de la actualización del I.G.P.C. La Oficina Gestora capitalizó el canon mínimo anual (12.000,00 euros) al tipo de interés del Banco de España para el año 2019 (3%) lo que da una cantidad de 400.000 euros que se fija como base imponible. Ya que los 12.000 euros que la recurrente alega como canon anual es el importe mínimo que debe pagar cada año Repsol (sin perjuicio de su actualización en función del IGPC). Realmente no es la cantidad que finalmente hay que abonar, pues esta viene determinada en función de los metros cúbicos de carburante suministrados a la estación de servicio y que en la contestación de las alegaciones formuladas contra la propuesta inicial se aportan datos extraídos de la AEAT donde resulta patente que las cantidades finalmente pagadas excedieron ampliamente del canon mínimo anual. Por tanto, la cantidad de 12.000 euros anuales no refleja el valor real del derecho objeto del contrato, cuando en realidad el cálculo se realiza en función de otras variables, que en el presente caso solo se conocen al final de cada año de contrato. La discrepancia se encuentra en el cálculo de la base imponible, pues mientras que la recurrente sostiene que ha calculado correctamente la base imponible de 60.000 € en la autoliquidación presentada al tener en cuenta el mínimo anual de 12.000 € durante los cinco años de prórroga, al considerar el factor temporal de la duración. El recurrente sostiene que la fórmula de capitalización simple utilizada por la Oficina no es válida por cuanto no tiene en cuenta el factor temporal de duración del derecho de superficie controvertido de 5 años. Sin embargo, sucede que la normativa legal aplicable, ya sea el art. 10.2.d) TR Ley ITP y AJD, recogido en la resolución recurrida por entender aplicable *ratione temporis*, o bien el art. 10.5.d) TR Ley ITP y AJD citado por la parte recurrente, señalan que "Los derechos reales no incluidos en apartados anteriores se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor", con arreglo al cual no se contempla el factor temporal pretendido, ya que donde el legislador no distingue no se debe distinguir, de forma que el factor temporal pretendido carece de apoyo legal.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

SENTENCIA
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sección Segunda
SENTENCIA: 00555/2025
N.I.G:33044 33 3 2024 0000615
EGA
RECURSO: P.O. nº 642/2024
RECURRENTE: Repsol Comercial de Productos Petrolíferos S.A.
PROCURADOR: Don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal
LETRADA: Doña Beatriz María Vázquez Sanz

Síguenos en...



RECURRIDO: Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias
ABOGACÍA DEL ESTADO: Don José María Alcoba Arce, doña Laura Reig
CODEMANDADO: Servicios Tributarios del Principado de Asturias
SERVICIO JURÍDICO DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS: Don Pablo Álvarez Bertrand

SENTENCIA

Ilmos. Señores Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez

Don Luis Alberto Gómez García

Don José Ramón Chaves García

Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a treinta de mayo de dos mil veinticinco.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 642/2024, interpuesto por Repsol Comercial de Productos Petrolíferos S.A. (Repsol Comercial), representada por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal y asistida por la letrada doña Beatriz María Vázquez Sanz, contra el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEARA), representado y asistido por los Abogados del Estado don José María Alcoba Arce y doña Laura Reig y como codemandado los Servicios Tributarios del Principado de Asturias representados y asistidos por el Letrado de su Servicio Jurídico don Pablo Álvarez Bertrand, en materia tributaria.

Ha sido ponente la Ilma. Sra. Magistrada doña María José Margareto García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

SEGUNDO.-Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO.-Conferido traslado a la parte codemandada para que contestase a la demanda lo hizo en tiempo y forma, solicitando se dicte sentencia con desestimación del recurso, confirmando la resolución recurrida, con imposición de costas al actor.

CUARTO.-Por Auto de 25 de noviembre de 2025, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

QUINTO.-No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularsen sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

SEXTO.-Se señaló para la votación y fallo del presente recurso en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Por el Procurador Sr. Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A., se interpuso recurso contencioso administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias de fecha 14-6-2024 que desestimó la reclamación confirmando el acto impugnado, en el procedimiento 33-01441-2023,

Síguenos en...



por el concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 4.811,51 euros, en los términos contenidos en la misma.

SEGUNDO.- Alega la parte recurrente en los hechos de su demanda que por escritura de 27-7-2019 las sociedades REPSOL COMERCIAL y ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN DE PROYECTOS INMOBILIARIOS, S.L., modificaron la escritura de constitución de un derecho real de superficie de 15-1-1992 sobre la finca nº 8.093 del Ayuntamiento de El Franco, renovándola y ampliándola por cinco años y que como contraprestación se comprometió a abonar anualmente a ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN la cantidad de 27 € por metro cúbico de carburante vendido en la estación de servicio con un mínimo anual de 12.000 €. Y en los Fundamentos de Derecho invoca como motivo de recurso la inadecuación a derecho de la Liquidación, por incorrección de la base imponible comprobada, así como, por ende, de la resolución impugnada, alegando que los métodos de determinación de la base imponible de los derechos de superficie están regulados en el artículo 10.5.d) del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el TR LITP y AJD, sosteniendo que la fórmula de capitalización simple utilizada por la Oficina no es válida por cuanto no tiene en cuenta el factor temporal de duración del derecho de superficie controvertido de 5 años, con cita de las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia de Extremadura de 21-10-2016 y de Castilla-La Mancha de 22-10-2015, este último en el caso de una concesión administrativa. Añade asimismo que no puede ignorarse que conforme al artículo 49.1.b) del citado TR LITP y AJD el devengo del impuesto en su modalidad de AJD se produce el día en que se formaliza el acto sujeto a gravamen, es decir, el día 27-7-2019, fecha en la que se modificó la escritura de constitución de un derecho real de superficie para renovarlo y ampliarlo por otros cinco años, así como que la propuesta de Liquidación emitida en otro caso por la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas en Castilla-La Mancha atendiendo a sus alegaciones anuló la propuesta de Liquidación, adjuntada como Anexo I a la demanda, conforme ha dejado señalado.

A dichas pretensiones se opusieron la Abogado del Estado y el Principado de Asturias en los términos que constan en sus respectivos escritos de contestación a la demanda, interesando ambos la desestimación del recurso.

Concretamente, el Principado de Asturias ha señalado que la parte recurrente se centra sobre la fórmula para determinar la base imponible del impuesto, afirmando la corrección de su cálculo mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.5.d) 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, al tener en consideración el mínimo anual de 12.000 € computados durante el tiempo de renovación o ampliación del derecho de superficie, que eran 5 años. Pero que, sin embargo, dicha Administración, defiende que el cálculo debe hacerse teniendo en consideración lo señalado en el artículo 10.2.d) de idéntica norma, según el cual *"Los derechos reales no incluidos en apartados anteriores se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor"*. Consecuentemente y, en el caso que nos ocupa, el mínimo anual de 12.000 euros deberá capitalizarse al interés básico del Banco de España, que en el año 2019 era del 3%, lo cual llevaría a una base imponible de $12.000/3\%=400.000$ €.

Para lo cual se remite a lo señalado en el Fundamento Jurídico Quinto de la resolución objeto de impugnación, en el que señala que el criterio adoptado por el TEAC en un asunto sustancialmente idéntico (Resolución de 9 de julio de 1997 R.G:00/3659/1996) es el de seguir los dictados del artículo 10.2.d), a pesar de que en dicho supuesto la duración pactada fuera de 50 años.

Así como que en el presente caso, las partes no otorgan en escritura pública un valor para el derecho de superficie, sino que fijan un canon de 27,00 euros por metro cúbico de carburante suministrado a la estación de Servicio, garantizándose un mínimo de 12.000,00 euros anuales, todo ello sin perjuicio de la actualización del I.G.P.C. Y que lo que hizo la Oficina Gestora fue capitalizar el canon mínimo anual (12.000,00 euros) al tipo de interés del Banco de España para el año 2019 (3%) lo que da una cantidad de 400.000 euros que se fija como base imponible. Ya que los 12.000 euros que la recurrente alega como canon anual es el importe mínimo que debe pagar cada año Repsol (sin perjuicio de su actualización en función del IGPC). Realmente no es la cantidad que finalmente hay que abonar, pues esta viene determinada en función de los metros cúbicos de carburante suministrados a la estación de servicio y que en la contestación de las alegaciones formuladas contra la propuesta inicial (folio 111 e.a.) se aportan datos extraídos de

la Agencia Estatal de la Administración Tributaria donde resulta patente que las cantidades finalmente pagadas excedieron ampliamente del canon mínimo anual.

Por tanto, la cantidad de 12.000 euros anuales no refleja el valor real del derecho objeto del contrato, cuando en realidad el cálculo se realiza en función de otras variables, que en el presente caso solo se conocen al final de cada año de contrato.

Y que en el mismo sentido, es claro que la norma de concesiones administrativas no resulta de aplicación al ser una norma específica, de ahí la aplicación del art. 10.5.d) del TRLITPAD. Esa es la razón para entender que las sentencias que menciona el recurrente en su demanda versan sobre las concesiones administrativas, que como se explicó (folio 112 e.a.) no procede aplicar en este caso. Tampoco se puede aplicar el acto administrativo (del que aporta copia con el escrito de demanda), realizado por la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas de Castilla La Mancha, y sí el pronunciamiento del TEAC de 9-7-1997 recogido en la resolución recurrida, según ha señalado.

Y por el Abogado del Estado se opuso señalando la conformidad a derecho de la resolución recurrida, precisando en sus conclusiones que la inclusión del factor temporal pretendida carece de apoyo legal alguno, conforme se ha señalado.

TERCERO.-Planteados los términos del recurso en el sentido expuesto y vistas las alegaciones de las partes, en primer lugar, es preciso tener en cuenta que como se señala en la resolución recurrida en su F.Dº. Cuarto, la discrepancia entre la reclamante y la Oficina Gestora se encuentra en el cálculo de la base imponible, pues mientras que la recurrente sostiene que ha calculado correctamente la base imponible de 60.000 € en la autoliquidación presentada al tener en cuenta el mínimo anual de 12.000 € durante los cinco años de prórroga, al considerar el factor temporal de la duración. Por el contrario, la Oficina Gestora entiende aplicable el artículo 10.2.d) del Real Decreto Legislativo 1/1993, según la redacción aplicable *ratione temporis*, relativo a la base imponible, actual 10.5.d), que establece que:

"d) Los derechos reales no incluidos en apartados anteriores se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor".

Para su resolución es preciso tener en cuenta que, según consta en el expediente administrativo, en la escritura de 29-7-2019 de modificación de escritura de constitución de derecho de superficie otorgada el 15-1-1992 y modificación posterior de 22-4-2016, en la estipulación primera, a) se señala que "Como contraprestación por la cesión del derecho de superficie, la sociedad REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A., antes denominada PETROLIBER DISTRIBUCIÓN, S.A. abonará anualmente a la mercantil ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN DE PROYECTOS INMOBILIARIOS, S.L. la cantidad de veintisiete (27,00) euros por metro cúbico de carburante suministrado a la Estación de Servicio, garantizándose un mínimo de doce mil (12.000,00) euros anuales". Y que dichas cantidades se actualizarán anualmente en la misma proporción que varíen, en el año natural anterior al de actualización el I.G.P.C., conforme se indica en la misma.

De tal forma que dicha escritura en el citado apartado, como se indica en la propuesta de liquidación y se recoge en la resolución recurrida, lo que señala es un canon anual variable, que se determina en función de 27 € por m3 de carburante suministrado a la Estación de Servicio con un índice de actualización anual. Añadiendo que "*Prueba de ello es la evolución de lo pagado desde el año 2019 por Repsol a Organización y Gestión de Proyectos Inmobiliarios, S.L. (...) Así, en 2020 se abonaron 51.793,27 euros; en 2021 61.663,91 euros y en 2022 82.616,79 euros*". Si bien garantizándose un mínimo de 12.000 euros anuales. Por lo que, consecuentemente con ello, prima facie las partes no han pactado un valor anual fijo, un precio fijo de los citados 12.000 euros, el cual funciona como mínimo, habida cuenta que la contraprestación quedó fijada en los citados 27 € por m3 de carburante suministrado a la Estación de Servicio con un índice de actualización anual, como así lo evidencian las cantidades abonadas en los años 2020, 2021 y 2022, siendo así que el valor real del derecho está constituido por los parámetros acordados por las partes en dicha escritura pública y sometido a las variables acordadas al respecto. Si bien la Administración como señala acude al mínimo 12.000 euros en beneficio del contribuyente.

De otro lado, la expresada escritura pública en su apartado b) señala que "El derecho de superficie se prorroga durante cinco años a contar desde el vencimiento de la prórroga que se había fijado para el día 15 de enero de 2022, es decir, hasta el día quince de enero de dos mil veintisiete", en los términos que deja expresados, y a la cual acude la parte recurrente interesando su aplicación, en aras a que se tenga en cuenta el factor temporal de duración.

Ahora bien, sucede que la normativa legal aplicable, ya sea el artículo 10.2.d) del Real Decreto Legislativo 1/1993, recogido en la resolución recurrida por entender aplicable *ratione temporis*, o bien el artículo 10.5.d) citado por la parte recurrente, señalan que "Los derechos reales no incluidos en apartados anteriores se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor", con arreglo al cual no resultan de recibo las pretensiones de la parte recurrente, habida cuenta que el mismo, en la letra de la norma no se contempla la distinción pretendida por el recurrente, pues el mismo no contempla el factor temporal pretendido, ya que donde el legislador no distingue no se debe distinguir. Pues como hizo hincapié la Abogado del Estado el factor temporal pretendido carece de apoyo legal. Y sin que a ello obste las sentencias invocadas por dicha parte recurrente por tratarse de concesiones administrativas, en las que no se contempla el mismo precepto que en el caso de autos, ya que el artículo recogido en aquéllas (13.3.b) contempla expresamente el término de "duración de la concesión", lo que, como se expuso anteriormente, no acontece en este caso y, en consecuencia, determina su rechazo al no concurrir los mismos parámetros. Pues como se señala en la resolución recurrida al respecto considerando las sentencias invocadas por la recurrente *"son aplicables a supuestos referidos a concesiones administrativas, y en el caso que nos ocupa no nos encontramos ante una concesión administrativa"*. Y, por otro lado, en orden a dar respuesta a las alegaciones de la recurrente sobre el anexo I adjuntado por la misma de la Consejería de Hacienda de Castilla-La Mancha porque se limita a señalar la anulación sin que contenga ninguna justificación ni motivación al respecto en dicho documento que desvirtúe lo anteriormente razonado.

Asimismo la resolución recurrida ha señalado que en la forma de efectuar el cálculo ha tenido en cuenta la resolución del TEAC de 9 de julio de 1997 y que coincide con la determinada por el órgano gestor, como se señala en el F.Dº.5º. de la resolución recurrida, por lo que en virtud de los razonamientos expuestos procede la desestimación del recurso.

CUARTO.-Conforme al artículo 139 de la Ley 29/98 atendidas las circunstancias concurrentes y la controversia jurídica existente entre las partes, es por lo que no procede hacer expresa condena en costas.

FALLO

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

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador Sr. Sánchez-Puelles González-Carbajal, en nombre y representación de REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A., contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias de fecha 14-6-2024, nº 33-01441-2023; resolución que se mantiene por ser conforme a derecho. Sin costas.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

