



Roj: **STS 3966/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:3966**

Id Cendoj: **28079130022020100585**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/11/2020**

Nº de Recurso: **3631/2019**

Nº de Resolución: **1607/2020**

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

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 2295/2019,**  
**ATS 272/2020,**  
**STS 3966/2020**

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.607/2020**

Fecha de sentencia: 26/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3631/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/11/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. **Ángel Aguallo Avilés**

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3631/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. **Ángel Aguallo Avilés**

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1607/2020**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. **Ángel Aguallo Avilés**

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 26 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos./a. Sres./a. Magistrados/a. que figuran indicados/a al margen, ha visto el recurso de casación núm. **3631/2019**, interpuesto por letrada de la Comunidad de Madrid, en la representación que le es propia, contra la sentencia dictada el 20 de marzo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso 409/2018, interpuesto por doña Mercedes, en relación con una liquidación del Impuesto Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, en relación con documentos notariales, cuota proporcional, que anuló la resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de abril de 2018 y la liquidación del tributo antes referido.

Han sido partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el abogado del Estado, y doña María Teresa Martínez Ortiz, procuradora de los Tribunales y de doña Mercedes.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. **Ángel Aguallo Avilés**.

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 20 de marzo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso 409/2018, interpuesto por doña Mercedes, en relación con una liquidación del Impuesto Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ["ITPAJD"] modalidad Actos Jurídicos Documentados ["AJD"], resolución judicial que anuló la resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de abril de 2018 y la liquidación del tributo antes referido.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Con fecha 1 de junio de 2015 se formalizó escritura de cesión de Licencia de oficina de Farmacia otorgada por Doña Encarnación a favor de Doña Mercedes, valorándose la operación en 1.867.000,00 euros.

b) El 1 de julio de 2015 se aportó a la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid dicho documento público junto con la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en concepto de "Transmisiones Patrimoniales No Sujetas al Impuesto", dando lugar al expediente NUM000.

c) La Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid practicó el 7 de noviembre de 2016 a la obligada tributaria liquidación provisional del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en concepto de AJD) por importe de 15.806,06 euros.

d) Contra dicha liquidación la Sra. Mercedes instó reclamación económico-administrativa en la que aludió a diversa jurisprudencia con el objeto de argumentar, en síntesis, que "aunque pudiera quizá considerarse posible la inscripción en el Registro de Bienes Muebles de las oficinas de farmacia en cuanto establecimientos mercantiles, lo cierto es que dicha inscripción carece de efectos, siendo éste el fundamento de la exigencia de la modalidad de AJD del ITPAJD (...)"

La reclamación fue desestimada por el TEARM en la resolución de 26 de abril de 2018, en la que se argumenta lo siguiente:

" SEGUNDO." Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

En el apartado de motivación de la liquidación provisional que ahora se impugna, la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid exponía lo siguiente:



" (...) en el presente caso en que se enajena una oficina de farmacia en la escritura pública en la medida en que la oficina de farmacia se considera un establecimiento mercantil con acceso al Registro de Bienes Muebles y la transmisión se documenta en escritura pública, se cumplen los requisitos exigidos por el artículo 31.2 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. Estos requisitos son los siguientes:

- *Tratarse de primera copia de una escritura notarial: la identificación del documento público se indica en la parte superior de la hoja <Liquidación>*

- *Tener por objeto cantidad o cosa valuable: el precio*

- *Contener un acto o contrato inscribible en el Registro de Bienes Muebles: creado por el Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En este sentido, ha de señalarse que se trata de un "verdadero Registro de titularidades sobre bienes muebles y no meramente de gravámenes" según su exposición de motivos.*

- *No estar sujeto dicho acto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" u "Operaciones Societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

Se cumplen por tanto todos los requisitos exigidos para que esta operación quede sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados siendo el sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho. La base imponible está constituida por el valor consignado en la escritura pública. Y la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible el tipo de gravamen general vigente a la fecha de devengo, aprobado por la Comunidad Autónoma de Madrid ( artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre)."

*TERCERO.- El obligado tributario sustenta su disconformidad alegando en síntesis que "aunque consideremos posible la inscripción en el Registro de Bienes Muebles de las oficinas de farmacia en cuanto establecimientos mercantiles, lo cierto es que dicha inscripción carece de efectos". De dichas alegaciones se desprende que, si bien no rebate la posibilidad de inscribir en el Registro de Bienes Muebles la transmisión de una oficina de farmacia, el obligado tributario niega el carácter preceptivo de dicha inscripción, extremo este último que en ningún caso se discute por la Administración actuante.*

*A la vista de ello, es necesario invocar el criterio sentado al respecto en la SIS 2200/2013 (nº Reo. 5699/2010), de 25/04/2013:*

*"(...) La inscribibilidad debe entenderse como acceso de los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales."*

*Con arreglo a la citada jurisprudencia, de la redacción del artículo 31.2, del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, no cabe deducir como requisito para aplicar el gravamen la obligatoriedad de dicha inscripción registral. sino únicamente el carácter "inscribible", de los actos o contratos formalizados en escritura pública, ya se trate por tanto de una inscripción preceptiva o facultativa. Así pues, el argumento expuesto por el obligado tributario no permite rebatir los fundamentos jurídicos empleados por la Administración actuante para motivar la liquidación que ahora se impugna, sin que este Tribunal pueda por tanto considerar improcedente la misma".*

## **SEGUNDO.- La sentencia de instancia.**

1. Frente a la citada resolución desestimatoria del TEARM, la representación de la Sra. Mercedes interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que lo estimó, a través de la sentencia ahora recurrida, en esencia, con apoyo en los siguientes fundamentos jurídicos:

*" SEGUNDO: En consecuencia, se trata de determinar si la transmisión de una oficina de farmacia realizada en escritura pública se encuentra sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, dado que la operación está sujeta a IVA.*

*El artículo 27 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, establece que "Se sujetan a gravamen, en los términos que se previenen en los artículos siguientes:*



a) Los documentos notariales. (...)"

Dentro de esta modalidad impositiva, el artículo 28.2 define como hecho imponible "las escrituras, actas y testimonios notariales", en los términos que establece el artículo 31.

El referido artículo 31 del Texto Refundido preceptúa 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 Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma."

Sobre esta base legal, esta Sala y Sección se ha pronunciado ya respecto al fondo del asunto, en sentencia de 1 de octubre de 2018, dictada en el Procedimiento Ordinario no 81/2018, que sigue otras anteriores, criterio que debe seguirse aquí por cuestiones de seguridad jurídica; en esta sentencia se afirma:

"Por un lado, el TSJ de la Comunidad Valenciana se decanta por la tesis que sostiene el recurrente, siendo ejemplo de ello la STSJ de 11 de marzo de 2014, recurso 1010/2011: " esta Sala considera que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros, puesto que la creación de dicho registro de titularidades y gravámenes por Disposición adicional única del RD 1828/1999, de 3 de diciembre, Reglamento de Régimen de Condiciones generales de Contratación, no fue seguido de un desarrollo reglamentario que amparara y regulara la inscripción de establecimientos empresariales o mercantiles de oficinas de farmacias, debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva.

Por el contrario, la operación escriturada sí debe acceder al Registro de Establecimientos y Servicios Sanitarios de Atención Farmacéutica de la Comunidad Valenciana, por suponer un cambio de titular de la oficina de farmacia de necesario control por la Consellería de Sanitat.

Por ello, no dándose los requisitos legales y reglamentarios para la sujeción de la operación descrita al IAJD, careciendo de cobertura legal y reglamentaria la pretensión liquidatoria de la Generalitat Valenciana, deberá desestimarse la demanda, confirmando el criterio del TEAR".

Confirma esta decisión la STSJ de la Comunidad Valenciana de 5 de mayo de 2015, recurso 2148/2011, que desestima el recurso interpuesto por la Administración autonómica contra una resolución del TEAR que da la razón al contribuyente, recordando que " la adquisición de una Oficina de Farmacia solo tendría posibilidad de acceso al Registro de Bienes Muebles en las secciones 3ª, como establecimiento mercantil, o 5ª en cuanto otros bienes registrables", secciones estas que carecen de desarrollo reglamentario que permita conocer con la suficiente precisión los bienes que tienen acceso a las mismas; e igual ocurre con el negocio de compraventa con pago del precio al contado por el que se ha adquirido en el presente caso la citada Oficina de Farmacia, que únicamente cabría encuadrar como acto o contrato inscribible en el genérico apartado de "otros contratos sobre bienes muebles" y forzando mucho el encaje, ya que el contrato de compraventa al contado difiere mucho en cuanto a su naturaleza jurídica de los típicos que tienen cabida en este Registro como las compraventas a plazos, contratos de financiación, de garantía, etc.; todo ello sin contar con que dada la compleja estructura empresarial de las Oficinas de Farmacia, tienen forzado encaje en la amplia y genérica calificación que de los bienes muebles se contiene en los arts. 335 y 336 del CC".

TERCERO.- Es cierto que el TSJ de Extremadura ha resuelto en sentido contrario y favorable a la tesis de la Comunidad de Madrid, si bien estos argumentos han sido rebatidos por esta Sala y Sección para decantarse a favor del obligado tributario aquí recurrente. Así, en la STSJ de Madrid, Sección 4ª, de 5 de julio de 2018, recurso 904/2017, expone que " por la recurrente se han citado sentencias del TSJ de Valencia y por la CAM sentencias del TSJ de Extremadura y a la vista de lo allí resuelto y de la normativa citada debemos resolver en los siguientes términos: En principio, respecto de los documentos inscribibles, se ha de considerar, en general, la sujeción del acto al tributo. Es decir, respecto de la posibilidad de inscripción en el Registro, la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª, en su Sentencia de 13 de septiembre de 2013, recurso 4600/2012 (Ponente: Emilio Frías Ponce) es que a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico.



*Sin embargo, en el supuesto concreto de la transmisión de oficina de farmacia debe tenerse en cuenta que en la Comunidad de Madrid y a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad de Extremadura, dicho acto no tiene por qué ser inscrito en Registro alguno.*

*Esta es, en síntesis la diferencia existente entre ambas regulaciones autonómicas, por cuanto que en principio dicha transmisión solo deberá ser objeto de registro sanitario (en concreto el DECRETO 65/2009, de 9 de julio, del Consejo de Gobierno, por el que se regulan los procedimientos de certificación de las oficinas de farmacia y servicios de farmacia que elaboren fórmulas magistrales y preparados oficinales y de autorización para la elaboración a terceros, y se crea el Registro correspondiente, establece que tiene por objeto "establecer el procedimiento para la certificación de los niveles de elaboración de fórmulas magistrales y preparados oficinales en las oficinas de farmacia y servicios de farmacia" y para ello crea "un registro de las oficinas de farmacia y servicios de farmacia certificados para la elaboración de fórmulas magistrales y preparados oficinales").*

*Por lo tanto procede acoger la solución a la que se ha llegado en el TSJ de Valencia por cuanto que se está ante situaciones idénticas en ambas comunidades y por todo ello estimar la demanda ".*

*Razones de seguridad jurídica y unidad de doctrina obligan a resolver en los mismos términos, dando la razón al recurrente y considerando que la transmisión de una oficina de farmacia como la de autos no queda sujeta al Impuesto TPO-AJD en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados."*

*Por aplicación de este criterio debe estimarse el presente recurso" .*

**2.** En síntesis, la Sala de instancia concluye que la transmisión de una oficina de farmacia no está sujeta a AJD porque no cumple con el requisito del artículo 31 TRLITPAJD de que se trate de primeras copias de actas o escrituras notariales que "contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles". En particular, "considera que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros, puesto que la creación de dicho registro de titularidades y gravámenes por Disposición adicional única del RD 1828/1999, de 3 de diciembre, Reglamento de Régimen de Condiciones generales de Contratación, no fue seguido de un desarrollo reglamentario que amparara y regulara la inscripción de establecimientos empresariales o mercantiles de oficinas de farmacias, debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva". Y, por otro lado, en "el supuesto concreto de la transmisión de oficina de farmacia debe tenerse en cuenta que en la Comunidad de Madrid y a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad de Extremadura, dicho acto no tiene por qué ser inscrito en Registro alguno".

### **TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

**1.** La letrada de la Comunidad de Madrid presentó escrito, fechado el 16 de mayo de 2019, preparando recurso de casación.

**2.** En dicho escrito, la representación procesal de la Comunidad Autónoma, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como norma infringida el artículo como infringido el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (TRLITPAJD), pues el caso de autos se refiere a "una primera copia de escritura, tiene por objeto cantidad o cosa valuable (el precio), contiene un acto o contrato inscribible en el Registro de Bienes Muebles, creado al amparo de la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, en cuyo apartado segundo se define como "un Registro de titularidades y gravámenes sobre bienes muebles, así como de condiciones generales de la contratación" y la operación no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias del ITP y AJD".

**3.** La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 21 de mayo de 2019, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 16 de enero de 2020, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia previstas en los artículos 88.2.a) y 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

*" Determinar si la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto*



*sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación".*

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: (i) el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre; (ii) la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación.

#### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación.**

1. La letrada de la Comunidad de Madrid interpuso el recurso de casación mediante escrito de 29 de enero de 2020, que observa los requisitos legales.

2. Comienza afirmando que la sentencia impugnada vulnera los preceptos citados por el auto de admisión, "así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa al hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, expresada en Sentencias como la de 13 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 4600/2012) o la de 25 de abril de 2013 (recurso de casación nº 5699/2010)" (pág. 4).

A continuación, se dice que el artículo 31.2 TRLITPAJD exige para la tributación del documento notarial otorgado por la modalidad de AJD del Impuesto: "(i) que se trate de una primera copia de escritura o acta notarial, (ii) que tenga por objeto cantidad o cosa valuable, (iii) contenga actos o contratos inscribibles en los Registros que se determinan, entre ellos, el Registro de Bienes Muebles, (iv) que no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias del Impuesto" (pág. 5).

Y se subraya que a "pesar de que la sentencia recurrida reconoce en un primer momento la sujeción del acto al tributo de conformidad con lo señalado en la STS de 13 de septiembre de 2013; posteriormente concluye que "la transmisión de una oficina de farmacia como la de autos no queda sujeta al Impuesto TPO-AJD en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados" por entender que "en el supuesto concreto de la transmisión de oficina de farmacia debe tenerse en cuenta que en la Comunidad de Madrid y a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad de Extremadura, dicho acto no tiene por qué ser inscrito en Registro alguno." (pág. 5).

A juicio de la letrada de la Comunidad de Madrid, "yerra la sentencia de instancia al concluir la improcedencia de la tributación por AJD de la escritura pública que documenta la cesión de una oficina de farmacia, por cuanto concurren los requisitos legalmente exigidos al efecto, siendo el documento susceptible de inscripción, con independencia de que la inscripción definitiva llegue o no a producirse o del carácter obligatorio o voluntario de la misma.- En efecto -se asevera-, concurren los requisitos del artículo 31.2 TRLITP y AJD: se trata de una primera copia de escritura, tiene por objeto cantidad o cosa valuable (el precio), contiene un acto o contrato inscribible en el Registro de Bienes Muebles, creado al amparo de la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, en cuyo apartado segundo se define como "un Registro de titularidades y gravámenes sobre bienes muebles, así como de condiciones generales de la contratación" y la operación no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias del ITP y AJD" (pág. 6).

Seguidamente, se hace hincapié en que "del hecho imponible de la modalidad de AJD del Impuesto, cuota variable, documentos notariales, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 4600/2012), citada en la Sentencia de instancia, en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto se señalaba" que "a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico.- Así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales." (págs. 6-7). Y se cita también, en el mismo sentido, nuestra sentencia de 25 de abril de 2013 (recurso de casación 5699/20102200, fundamento jurídico quinto in fine), que ha señalado que "conforme a los términos del Texto Refundido no es necesario para que se realice el hecho imponible que el acto o negocio se inscriba, basta que sea inscribible" (pág. 7).



Además, se puntualiza que "la posición sostenida por la Comunidad de Madrid se ve refrendada por las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 26 de mayo de 2015 (recurso 651/2014), o 17 de diciembre de 2014 (recurso 4/2014), específicamente referidas a supuestos de tributación de escrituras de cesión de oficinas de farmacia"; y en "lo que se refiere, en términos generales, a la tributación de escrituras que contienen actos o contratos inscribibles en el Registro de Bienes Muebles", se cita asimismo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de julio de 2011, dictada en el recurso 267/2008. En sentido contrario, se menciona las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 11 de marzo de 2014, recurso 1010/2011, y de 5 de mayo de 2015, recurso 2148/2011, así como del propio Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de julio de 2018, recurso 904/2017; todas ellas citadas en la sentencia objeto de recurso.

Con arreglo a lo expuesto, se concluye que "dada la concurrencia de los requisitos expresados en el artículo 31.2 TRLITP y AJD, "la mera potencialidad de la inscripción determina la existencia del hecho imponible, resultando indiferente la eficacia sustantiva o no de la inscripción a practicar", y que "la sentencia de instancia infringe el artículo 31.2 TRLITP y AJD, la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación y la jurisprudencia expuesta, al hacer suyo el razonamiento de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 11 de marzo de 2014, recurso 1010/2011" (pág. 8).

3. Finalmente, la letrada de la Comunidad de Madrid solicita "la anulación de la Sentencia objeto de casación y que se fije como doctrina jurisprudencial que la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, no siendo necesario que el acto o negocio se inscriba en el Registro, bastando simplemente que sea que sea inscribible" (pág. 9).

#### **QUINTO.- Oposición al recurso de casación de la demandante en la instancia y del abogado del Estado.**

1. La representación procesal de doña Mercedes se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 3 de junio de 2020, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, comienza señalando entre otras cosas que según el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, TRLITPAJD), se exige" (i) que se trate de una primera copia de escritura o acta notarial, (ii) que tenga por objeto cantidad o cosa valuable, (iii) contenga actos o contratos inscribibles en los Registros que se determinan, entre ellos, el Registro de Bienes Muebles, (iv) que no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias del Impuesto. Sin duda se cumplen el primer, segundo y cuarto requisito, ya que la transmisión de la oficina de farmacia se realiza en escritura notarial, por un precio determinado y la operación no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias del Impuesto. Si bien, respecto al tercero de ellos, para que la transmisión de la oficina de farmacia estuviera sujeta a AJD, dicha operación debería ser un acto inscribible en el Registro de Bienes Muebles, requisito que a juicio de esta representación no se cumple." (pág. 3).

2. Argumenta la parte que "la sentencia objeto del presente litigio, la Sala manifestaba que, a su vez, el Tribunal Superior de Extremadura, resolvía de forma contraria y favorable a la tesis de la COMUNIDAD DE MADRID; no obstante, lo cierto es que, dichos argumentos, han sido rebatidos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, para decantarse a favor del obligado tributario recurrente.". Tras citar las numerosas sentencias transcritas en su escrito, declara "esta parte entiende que, de conformidad a lo establecido en las normas del ordenamiento jurídico así como en numerosa jurisprudencia y de acuerdo con lo establecido por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia nº 139/2019 de fecha 20 de marzo de 2019, el Registro de Bienes Muebles es un Registro de gravámenes y no de titularidades, y los establecimientos mercantiles en general, y las oficinas de farmacia en particular, no son actos inscribibles en dicho Registro, lo que nos llevaría en el caso concreto que nos ocupa, a que no se produjera el hecho imponible del Impuesto." (pág. 17).

3. Finaliza su escrito suplicando a la Sala que desestime "todos los motivos de casación al efecto invocados, declare no ha lugar al Recurso de Casación interpuesto confirmándose la sentencia recurrida, consolidándose la interpretación del artículo 31.2 TRLITPAJD en el sentido de considerar que la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto no sujeto al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al no ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles"



4. Por su parte, el abogado del Estado, mediante escrito de 24 de febrero de 2020, comunicó que se abstiene de formular oposición.

#### **SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 25 de junio de 2020, señalándose al efecto, mediante providencia de 22 de julio de 2020, el día 24 de noviembre de 2020 para la votación y fallo del recurso, fecha en la que, efectivamente y previa deliberación, tuvieron lugar dichos actos, por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que se expresa a continuación.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y una precisión a la cuestión con interés casacional objetivo.**

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación la Comunidad de Madrid es o no conforme a Derecho al concluir que la escritura de cesión de Licencia de oficina de Farmacia otorgada por Doña Encarnación a favor de Doña Mercedes (valorándose la operación en 1.867.000,00 euros), no está sujeta al ITPAJD, modalidad AJD, porque no cumple con el requisito del artículo 31 TRLITP de que se trate de primeras copias de actas o escrituras notariales que "contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles". En particular, considera, de un lado, "que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros, puesto que la creación de dicho registro de titularidades y gravámenes por Disposición adicional única del RD 1828/1999, de 3 de diciembre, Reglamento de Régimen de Condiciones generales de Contratación, no fue seguido de un desarrollo reglamentario que amparara y regulara la inscripción de establecimientos empresariales o mercantiles de oficinas de farmacias, debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva"; y, de otro lado, y en la misma línea, que en "el supuesto concreto de la transmisión de oficina de farmacia debe tenerse en cuenta que en la Comunidad de Madrid y a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad de Extremadura, dicho acto no tiene por qué ser inscrito en Registro alguno".

2. Recordemos que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 16 de enero de 2020, es la que reproducimos a continuación:

*" Determinar si la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación".*

3. Pasamos sin más dilaciones a resolver la cuestión que nos plantea el auto de admisión.

#### **SEGUNDO.- Remisión a la sentencia de esta Sala y Sección de 26 de noviembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 3873/2019.**

La cuestión casacional objetiva que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por la sentencia de esta Sala y Sección de 26 de noviembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 3873/2019.

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a la que aquí se plantea.

Razona así la sentencia de 26 de noviembre de 2020:

*" SEGUNDO.- Respuesta a la cuestión casacional objetiva.*

*1. Conforme al artículo 31.2 TRLITPAJD:*





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

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

*Y la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, recoge textualmente:*

"1. Se crea el Registro de Bienes Muebles, integrado por las siguientes secciones:

1ª Sección de Buques y Aeronaves.

2ª Sección de Automóviles y otros Vehículos de Motor.

3ª Sección de Maquinaria industrial, establecimientos mercantiles y bienes de equipo.

4ª Sección de otras Garantías reales.

5ª Sección de otros bienes muebles registrables.

6ª Sección del Registro de Condiciones Generales de la Contratación.

2. El Registro de Bienes Muebles es un Registro de titularidades y gravámenes sobre bienes muebles, así como de condiciones generales de la contratación. Dentro de cada una de las secciones que lo integran se aplicará la normativa específica reguladora de los actos o derechos inscribibles que afecten a los bienes, o a la correspondiente a las condiciones generales de la contratación".

*2. No es objeto de controversia que para que la operación examinada en este proceso pueda ser gravada en AJD deben cumplirse los siguientes requisitos: (1º) que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales; (2º) que tengan por objeto cantidad o cosa valuable; (3º) que contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles; y (4º) que no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de la LITPAJD .*

*La discrepancia reside en que mientras para la Comunidad de Madrid y el TEARM la oficina de farmacia se considera un establecimiento mercantil con acceso al Registro de Bienes Muebles, la Sala de instancia y la parte recurrida sostienen lo contrario. Aunque ya podemos adelantar que las citadas en último lugar incurrir en notables imprecisiones, cuando no en contradicciones.*

*3. En efecto, aunque la representación procesal de la Sra. Zulima (i) en la reclamación económico-administrativa sustentó su disconformidad alegando que "aunque consideremos posible la inscripción en el Registro de Bienes Muebles de las oficinas de farmacia en cuanto establecimientos mercantiles, lo cierto es que dicha inscripción carece de efectos", con lo que bien podría coincidirse con el TEARM en "que, si bien no rebate la posibilidad de inscribir en el Registro de Bienes Muebles la transmisión de una oficina de farmacia, el obligado tributario niega el carácter preceptivo de dicha inscripción, extremo este último que en ningún caso se discute por la Administración actuante"; (ii) en el escrito de interposición del recurso de casación comienza afirmando que "no existe norma alguna que imponga, ni aun que autorice, la inscripción con efectos erga omnes de la titularidad de establecimientos mercantiles -que sólo muy forzosamente podrían entenderse comprendidos dentro de la referencia a "otros bienes muebles registrables"[-]" (págs. 5-6), lo que podría interpretarse como una concesión a las tesis de la Administración, posteriormente asevera con rotundidad que "actos como el que se nos ofrece -transmisión de una oficina de farmacia libre de cargas y gravámenes-no es inscribible en el Registro de Bienes Muebles es cuestión jurídicamente indiscutible" (pág. 10).*

4. Y ya hemos dicho que la Sala de instancia admite, por un lado, "que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros", "debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva"; y reconoce, por otro lado, que en "el supuesto concreto de la transmisión de oficina de farmacia debe tenerse en cuenta que en la Comunidad de



Madrid y a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad de Extremadura, dicho acto no tiene por qué ser inscrito en Registro alguno".

5. Pues bien, tenemos que (1º) la transmisión de la oficina de farmacia podría encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª ("Sección de otros bienes muebles registrables"); (2º) que no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma; y (3º) que incluso hay Comunidades Autónomas que obligan a esa inscripción.

6. Ante todas las circunstancias expuestas, cobra todo su sentido la aplicación de la doctrina recogida en nuestras sentencias mencionadas por ambas partes en sus respectivos escritos, concretamente, las de 13 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 4600/2012) y de 25 de abril de 2013 (recurso de casación núm. 5699/2010).

En la de 25 de abril de 2013 dijimos que la "inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales" (FJ 5º).

Y en la de 13 de septiembre de 2013 profundizamos algo más al afirmar:

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

Así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de Abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales" (FJ 4º).

Y la aplicación de la doctrina reproducida debe conducirnos directamente a la estimación del recurso de casación.

**TERCERO.- Criterios interpretativos sobre el artículo 31.2 TRLITPAJD.**

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del precepto legal concernido en este litigio:

La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En particular, la cesión o transmisión de la oficina de farmacia puede encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª ("Sección de otros bienes muebles registrables"); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma."

**TERCERO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la letrada de la Comunidad de Madrid pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico al considerar que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros", "debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva".

Asimismo, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la Sra. Mercedes.

**CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.**



En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en costas por dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación; y, en lo que respecta a las de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, habida cuenta de las dudas de derecho que suscita la cuestión litigiosa.

## FALLO

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

1.- Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico segundo, por remisión a la sentencia de 26 de noviembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 3873/2019.

2.- Estimar el recurso de casación núm. **3631/2019**, interpuesto por letrada de la Comunidad de Madrid, en la representación que le es propia, contra la sentencia dictada el 20 de marzo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso 409/2018, interpuesto por doña Mercedes, en relación con una liquidación del Impuesto Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 409/2018, interpuesto por doña Mercedes contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de abril de 2018 y la liquidación del tributo antes referido, resolución y acto administrativo que se estiman conformes a Derecho.

4.- Sin imposición de imposición de las costas causadas en el recurso de casación ni de las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. **Ángel Aguallo Avilés** D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Ángel Aguallo Avilés**, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.