
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Ramón FALCÓN Y TELLA

Iustel, Madrid, 2005, 204 págs.

Hay que dar la bienvenida a esta monografía, no sólo por el excelente estudio que representa el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), sino también porque inaugura, dentro de las series de publicaciones impresas de la Editorial Iustel, una nueva colección de «Tributación Práctica», dirigida por los Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario: Ramón FALCÓN Y TELLA, Gaspar DE LA PEÑA VELASCO y Eugenio SIMÓN ACOSTA.

El primero, autor del libro que recensionamos, suma al desempeño de su puesto docente en la Universidad Complutense de Madrid, el libre ejercicio de la abogacía y la dirección de la revista *Quincena Fiscal*. Esta nueva publicación continúa la calidad de anteriores libros suyos sobre la transparencia fiscal, la compensación financiera interterritorial, prescripción tributaria, Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas y de un sinfín de trabajos aparecidos en las revistas especializadas.

El libro consta de cinco secciones, dedicadas al tratamiento de las distintas modalidades de gravamen, diversas cuestiones previas y el repaso de las disposiciones comunes a las distintas figuras tributarias que comprende la rúbrica de «Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

Al principio se enuncian los antecedentes de la imposición considerada –la Alcabala y, luego, los Impuestos sobre Derechos Reales y la Renta del Timbre del Estado–, cuya denominación proviene de la reforma fiscal de 1964, dando también cuenta de las sucesivas modificaciones normativas hasta llegar al actual texto refundido de la ley del impuesto (Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) y su correspondiente reglamento (Decreto 828/1995, de 29 de mayo). Completan las primeras páginas de la obra la exposición genérica de los tres hechos imponible, sus recíprocas relaciones y su compatibilidad o no con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por un lado, y el comentario de las reglas comunes de calificación recogidas en los primeros preceptos de la ley del impuesto: la irrelevancia de los vicios y defectos de los negocios o principio general de calificación que también recoge la Ley General Tributaria (art. 13), la calificación separada de cada convención y la trascendencia de las condiciones y términos a los que pueda estar sometida la eficacia de determinados negocios.

El capítulo segundo se dedica al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), comenzando con el señalamiento de su naturaleza y caracteres. Tanto ésta como las otras dos figuras impositivas reunidas en el ITP y AJD son gravámenes indirectos, reales, objetivos e instantáneos, cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen general y tienen carácter de tributos concertados de normativa autónoma en los regímenes de Concierto o Convenio, excepto el gravamen sobre las letras de cambio y documentos que las suplan o realicen función de giro, que se regirá por la normativa común.

El estudio de este hecho imponible parte de la definición legal de las operaciones sujetas (art. 7.1 LITP y AJD) y continúa con la observación de los supuestos específicos de adquisición onerosa en pago, para pago y en pago de asunción de deudas, los excesos de adjudicación, las adquisiciones asimiladas a otras a efectos del impuesto –entre otras: el subarriendo y la aparcería al arrendamiento, la transmisión de valores a la de inmuebles, la condición resolutoria explícita de la compraventa a la hipoteca que garantice el pago del precio aplazado–, los expedientes de dominio, actas de notoriedad, reconocimientos de dominio en favor de determinadas personas y diversos supuestos de consolidación del dominio en cabeza del nudo propietario, del usufructuario o de un tercero.

Luego se consideran las relaciones entre TPO y el IVA, reflexionando críticamente el autor sobre las circunstancias de la renuncia a la exención del IVA de entregas de inmuebles y rechazando, por excesivamente formalista, que se requiera la constancia de aquélla en la propia escritura. Como dice el profesor FALCÓN Y TELLA, la renuncia «exige un acuerdo entre ambas partes que no puede presumirse. Pero si se cumplen los requisitos sustantivos para la renuncia (que ambas partes sean empresarios y que el comprador tenga derecho a la deducción total) no pueden interpretarse los requisitos formales de modo que impidan alcanzar su efectividad frente a la Hacienda pública al acuerdo alcanzado por las partes. O lo que es lo mismo, la renuncia a la exención de IVA no se presume, pero tampoco puede presumirse la sujeción a TPO por encima de la voluntad coincidente de las partes». También critica el autor la exigencia del gravamen sobre TPO en relación con la transmisión de acciones o participaciones que encierran una transmisión inmobiliaria en los supuestos previstos por el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores (Ley 24/1988, de 28 de julio), por resultar incompatible con el ordenamiento comunitario en los casos en que, de transmitirse directamente el inmueble, la operación quedaría sujeta a IVA y no a TPO.

El capítulo sobre TPO finaliza con la consideración de los puntos de conexión –comprendiendo la referencia a los regímenes forales y su cesión a las Comunidades Autónomas de régimen general–, devengo, obligados tributarios, base imponible, tipos de gravamen y cuota.

La siguiente sección se ocupa del impuesto sobre las Operaciones Societarias, resaltando la armonización fiscal comunitaria fundamentada en la libre circulación de capitales y en la libertad de establecimiento. El autor considera manifiestamente insuficiente el resultado alcanzado desde esta última perspectiva, al no garantizar la neutralidad de las formas jurídicas empleadas, de manera que «probablemente la única solución, a medio y largo plazo, sea la supresión completa de estos tributos».

El análisis de este específico supuesto de adquisición onerosa lleva al tratamiento, por separado, del elemento subjetivo –el concepto de sociedad a efectos del impuesto– y del presupuesto objetivo del hecho imponible; este último distinguiendo entre las operaciones que implican un desplazamiento patrimonial desde los socios a favor de la sociedad (constitución, aumento de capital...) y desde la sociedad a los socios (disolución y reducción de capital) –estas últimas, por quedar al margen de la Directiva sobre impuestos que gravan la concentración de capitales, serán compatibles con el ordenamiento comunitario siempre que no supongan indirectamente un gravamen por razón

de la forma social–, así como las operaciones de fusión y escisión sobre las que nada dice la Directiva y donde la compatibilidad con la misma resulta más dudosa porque, como sostiene el autor, «puede producirse una doble imposición, pues al constituirse las sociedades que se fusionan o se escinden ya se habrá aplicado el derecho de aportación, y, en consecuencia, exigir de nuevo el tributo con ocasión de la fusión o escisión (especialmente si se exige sobre la totalidad del capital de la sociedad resultante, o sobre el valor real de la totalidad de los activos aportados) vulneraría si no la letra, al menos el espíritu de la Directiva».

Después de ocuparse de los criterios de sujeción, devengo, sujetos pasivos, base imponible y tipo de gravamen de la anterior figura, llega el turno al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. En éste, tras la referencia a la cuota fija de los documentos notariales, se observa con detenimiento el gravamen proporcional sobre las primeras copias de escrituras y actas notariales que, en opinión de Ramón FALCÓN, debería resultar incompatible con el IVA por suponer, de hecho, la aplicación de un tipo incrementado respecto a los previstos para el IVA sin posibilidad de deducción para el destinatario de la operación. El examen de los distintos elementos configuradores de este hecho imponible determina la no sujeción de las escrituras de poder, que no tienen objeto valuable y, según sugiere el autor, también de las escrituras de distribución de la responsabilidad hipotecaria entre las distintas viviendas en que ha sido objeto de división horizontal el inmueble hipotecado, así como de las escrituras de cancelación de hipotecas.

Más adelante se exponen los supuestos en que la aplicación del gravamen proporcional de AJD resulta incompatible con el ordenamiento comunitario, prosiguiendo con el devengo, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen. El autor analiza y critica la doctrina del Tribunal Supremo que postula la sujeción al citado impuesto de las escrituras que documentan hipotecas en garantía de préstamos empresariales. También muestra su posicionamiento crítico respecto de la sujeción de la distribución de la responsabilidad hipotecaria, planteando la necesidad de distinguir según se trate de una distribución simultánea –que no podría gravarse porque, jurídicamente, no cabe constituir la hipoteca sin la división– o posterior a la constitución de la garantía real –que tampoco habría que gravar porque la existencia de un acto jurídico distinto no implica que tenga por objeto una cosa valuable distinta de la hipoteca que se distribuye–. Finalmente, se da cuenta de la facilidad de eludir el gravamen proporcional en estos casos, así como en operaciones de posposición, mejora e igualación de rango hipotecario y se plantean los problemas de determinación de la base en supuestos de extinción de un *pro indiviso* adjudicando el bien a uno de los copropietarios, a cambio de una compensación en metálico.

El capítulo cuarto concluye con el examen de los otros dos hechos imposables que concurren con los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: por un lado, los documentos mercantiles como la letra de cambio, documentos que realizan función de giro o suplen a la letra, pagarés, bonos, obligaciones y documentos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, que instrumenten un préstamo con rendimiento implícito, resguardos y certificados de depósito y, por otro lado, los documentos administrativos –anotaciones preventivas que se practiquen en registros públicos y la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios–, ámbito este que, como señala el profesor FALCÓN Y TELLA, está más cercano a la naturaleza de la tasa que al impuesto.

La última sección del libro se dedica al estudio de las disposiciones comunes que contempla la Ley del ITP y AJD y que, en principio, se aplican a la tres modalidades de gravamen. En primer término, las exenciones, distinguiendo las que son de carácter subjetivo, las objetivas, las creadas en relación con el régimen especial de Canarias, las bonificaciones en las ciudades de Ceuta y Melilla, así como otras exenciones reguladas en leyes específicas. Después se alude a los órganos competentes para gestionar el tributo, la obligación de autoliquidarlo e ingresarlo –significando la posición del presentador del documento– y se enuncian los deberes de información de terceros, el derecho de afección, cierre registral y otras garantías. La obra concluye con el tratamiento de la comprobación de valores, liquidación y exclusión de sanciones si se declara conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, así como la consideración de las normas específicas sobre cómputo de la prescripción y, por último, la devolución del impuesto en los supuestos de nulidad, rescisión o resolución del acto dictado por resolución judicial o administrativa firme, siempre que el acto no hubiera producido efectos lucrativos.

Como complemento del estudio efectuado, al final aparece un amplio índice de voces y, en anexo, la exposición de las principales normas dictadas por las Comunidades Autónomas de régimen común y de Concierto o Convenio.

En fin, estamos ante una obra que se ajusta plenamente al programa declarado por el autor en el prólogo, ya que revela la artificiosidad de gran parte de las figuras tributarias que se analizan y denuncia los excesos e incoherencias que se producen, defendiendo el legítimo interés de los particulares y los empresarios en evitar distorsiones absurdas y gravámenes abusivos en operaciones cotidianas.

Miguel Ángel Martínez Lago