

**LUIS FERNANDO TRIGO SIERRA**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario del CESSJ Ramón Carande  
Asesor Fiscal*

**MARTA GÓMEZ VERDESOTO**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid.*

**ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1997**

**NOTA DE LOS AUTORES**

- (1) En vísperas de la publicación del presente trabajo, la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se ha pronunciado en dos sentencias que han resuelto sendos recursos presentados respectivamente por la Asociación Española de la Banca Privada (AEB) y por la Confederación Española de Asociaciones Empresariales (CEOE) contra varios artículos del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por RD 828/1995, declarando nulos, entre otros preceptos, los apartados 3, 5 y 6 del artículo 75 de dicha norma. Ambas sentencias son de 3 de noviembre de 1997 y su texto se reproduce en los números 177 (Diciembre 1997) y 178 (Enero 1998) de esta Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia). La decisión del Tribunal Supremo se apoya en argumentos que sustancialmente son los que sustentan en el presente trabajo la crítica a los preceptos anulados, por lo que nos congratulamos por haber acertado en orientar nuestro análisis hacia posturas ahora coincidentes con el juicio de la Alta Magistratura. Pero el efecto de las sentencias indicadas viene a restar a esta publicación la actualidad que pudo tener en el momento en el que fue preparada para su presentación a la VII edición del Premio «Estudios Financieros». A pesar de ello, hemos considerado oportuno conservar su redacción original, sin adaptarla al nuevo panorama que se desencadena tras los fallos, en el que la anulación de los párrafos 3, 5 y 6 del artículo 75 del Reglamento viene a superar muchas de las situaciones que en este trabajo son criticadas. No obstante, allí donde se alude a los preceptos ahora anulados, incluimos mediante nota a pie de página una referencia a las indicadas sentencias del Tribunal Supremo.

**Extracto:**

**E**L presente trabajo viene referido a una figura impositiva arcaica que ha sobrevivido en nuestro sistema tributario al paso del tiempo y de las reformas: el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Los autores, profundizando en sus orígenes y antecedentes en busca de rasgos que permitan aclarar su oscura y compleja configuración legal, llegan a la conclusión de que su evolución normativa ha ido desdibujando y deformando sus características esenciales y que la aplicación que de las normas reguladoras de este impuesto se viene haciendo por la Administración y los Tribunales en determinados casos se encuentra afectada por tan desorientadora evolución.

En el trabajo se plantea una interpretación de estas normas que busca el respeto y la coherencia con los principios constitucionales tributarios y la normativa europea.

El estudio del artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que básicamente reproduce con rango normativo el criterio de la Administración en la aplicación del impuesto a determinados supuestos de operaciones societarias, sirve para poner de manifiesto los problemas señalados y las soluciones propuestas.

---

## Sumario:

---

- I. Planteamiento y alcance del trabajo.
  1. El problema del encaje del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el actual sistema tributario español. Especial referencia al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.
  2. Alcance del trabajo.
- II. Examen del contenido del artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- III. Estudio crítico del artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
  1. Sentido y alcance de la regulación legal del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados aplicable en relación a los documentos notariales.
    - a) Autonomía y coordinación de los distintos gravámenes que engloba el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
    - b) Estudio del hecho imponible del gravamen de alícuota proporcional de los documentos notariales del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.
    - c) Conclusiones.

2. Los supuestos contenidos en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados examinados a la luz de los principios que se desprenden de la regulación legal del gravamen de alícuota proporcional del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados aplicable en relación a los documentos notariales y de la Directriz 69/335/CEE.
- a) La ampliación de capital con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones.
  - b) La modificación de una sociedad por cambio total o parcial del objeto social.
  - c) La prórroga o transformación de sociedad.
  - d) Disminución de capital sin que exista devolución de bienes y derechos a los socios.
  - e) El acuerdo social de exigir el desembolso de dividendos pasivos.
  - f) Modificaciones estatutarias referentes a las acciones.

## I. PLANTEAMIENTO Y ALCANCE DEL TRABAJO

### 1. El problema del encaje del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el actual sistema tributario español. Especial referencia al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

El cambio más reciente habido en nuestro sistema tributario en relación a la imposición sobre el tráfico patrimonial civil (2) es el que se produce a través 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 y por su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

No se trata propiamente de una reforma de la imposición sobre el tráfico, sino de una ordenación y refundición de la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD, en adelante), justificada por la profusión y dispersión de normas sobre la materia. Además del Texto Refundido de 1980 (afectado en su articulado por numerosos cambios en sus casi trece años de existencia), en gran cantidad de disposiciones legales de contenido muy diverso se habían venido introduciendo normas que afectaban o se referían a distintos aspectos del impuesto, resultando de ello que su regulación se encontraba cada vez más diseminada, contribuyendo negativamente a su aplicación, comprensión y perjudicando al orden que es deseable impere en todo sistema.

---

(2) El tráfico patrimonial tradicionalmente ha sido considerado por la Teoría de la Hacienda Pública como una de las manifestaciones de la capacidad contributiva susceptible de imposición junto con la obtención y el gasto de la renta y la posesión del patrimonio. En nuestro Derecho, la Ley General Tributaria asume esta concepción, al establecer en su artículo 26.1 c) como ámbito objetivo propio de los impuestos dichas muestras de la potencialidad económica de las personas.

La labor refundidora obedece en último término a la autorización concedida al Gobierno en la disposición adicional novena de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de «adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas» (norma que, por otra parte, introdujo cambios sustanciales en el ITPAJD), y a la prórroga que a la misma se concedió a través de la disposición adicional tercera de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la cual (esta última) extendió el alcance de la autorización a la «regularización, aclaración y armonización» del contenido de las disposiciones legales a refundir.

El texto legal resultante (como no podía ser de otro modo) no incorpora, por tanto, nuevos contenidos. Atiende a los fines de la autorización de reagrupar en un cuerpo único la totalidad de las disposiciones legales sobre el impuesto, constituyendo el núcleo básico en la refundición el Texto Refundido de 1980, al cual deroga. Dada cuenta que esta norma en muchos aspectos siguió los pasos de su predecesora de 1967, el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (producto de la reforma fiscal de 1964), pues mantuvo criterios y reprodujo el tratamiento dado por aquélla a muchos temas, se puede afirmar que el vigente Texto Refundido a que nos referimos es heredero y continuador, de la normativa que emanó de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma Tributaria.

Comparando la regulación que en el vigente Texto Refundido se hace de los impuestos que agrupa con la de la normativa derivada de la reforma de 1964, en verdad se observa que, a pesar del tiempo transcurrido, su contenido ha logrado mantenerse en muchos aspectos inalterado. Si además se tiene en cuenta que el ITPAJD de 1964 dio en su seno cabida a figuras cuyos orígenes se remontan al siglo XVII es fácil adivinar que su integración en nuestro actual sistema tributario no está exenta de fricciones.

Sin duda es así y el mantenimiento de impuestos como el ITPAJD se enfrenta con realidades jurídicas difícilmente compatibles con su esencia, sobre las que incide provocando tensiones en el sistema: en primer lugar, destacados hacendistas modernos se cuestionan la propia subsistencia de los impuestos sobre el tráfico patrimonial por la debilidad de sus conexiones con el principio de capacidad contributiva, los efectos negativos que producen en la actividad económica, la incongruencia de los mismos con la aplicación de otras medidas fiscales de política económica y por la eficacia alcanzada en la tributación del capital a través del gravamen de la renta y del patrimonio, circunstancia que priva de justificación (según entiende esta doctrina) el mantenimiento de la imposición del tráfico patrimonial (3); en segundo lugar (correlato de lo anterior), la configuración constitucional de nuestro sistema tributario, en torno al principio de capacidad económica, ocasiona sin duda dificultades para albergar en su seno, si no todo el ITPAJD, sí, al menos, determinados gravámenes (de entre los varios que se agrupan en esta compleja construcción tributaria) en los cuales no se

---

(3) Cfr. PALAO TABOADA, C., en «El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a Examen», separata de la *Revista Jurídica del Notariado*, n.º 4, oct.-dic. 1992, se refiere a esta tendencia doctrinal, citando a los hacendistas Fritz Neumark y Carl S. Shoup como representantes de la misma.

encuentra el enlace con el señalado principio, salvo acudiendo a argumentaciones sutiles de escaso fundamento (4); en tercer lugar, el mantenimiento hasta la actualidad de algunas de estas formas de gravamen (nos referimos a la denominada tributación de los actos jurídicos documentados), que tienen sus raíces, como hemos apuntado, en tributos de épocas remotas en las que la justificación del deber de contribuir no se encontraba limitada por criterios de justicia, ha conservado en buen estado principios como el de documentación, que ha servido a ciertos sectores de la doctrina científica y la jurisprudencia para defender el carácter abstracto de la figura, desvinculando el gravamen del acto o negocio y haciendo bascular en favor de la mera formalización documental el presupuesto de hecho de la misma; por último, la incorporación al Ordenamiento interno del Derecho Comunitario, que en este ámbito viene marcado por la transposición de la Directriz 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y de sus adaptaciones, operadas por las Directrices 73/79/CEE del Consejo, de 9 de abril, 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril, 74/553/CEE del Consejo, de 7 de noviembre y 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio, cuyo sentido se encuentra en la reducción de los obstáculos fiscales a las operaciones de concentración de capitales y autofinanciación de las empresas, a la que se llega mediante el establecimiento de límites a los derechos de aportación, encuentra puntos de rozamiento con la regulación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en su aplicación a determinadas operaciones societarias.

El gravamen de los actos jurídicos documentados resulta ser, de entre las figuras que contiene el ITPAJD, el más sensible a la colisión normativa. Son muchos los motivos de fricción entre el mismo y el principio de capacidad contributiva o las normas comunitarias armonizadas del derecho de aportación y su convivencia pacífica sólo será posible si se tiene un entendimiento claro de cuáles son sus límites. Pero el nuevo régimen jurídico del ITPAJD no sólo no ha contribuido a definir aquéllos, sino que ha venido a intensificar las tensiones. El Reglamento de 1995 incorpora normas de carácter interpretativo que ponen de manifiesto una clara toma de partido por las tesis documentalistas, es decir, aquellas que tratan de legitimar la imposición por la mera presencia del documento al que por sí solo considerado se le atribuye valor y se le considera muestra o manifestación de capacidad económica (5).

- 
- (4) *Cfr.* IBÁÑEZ GARCÍA, I., en «El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a la luz del artículo 31 de la Constitución y la posibilidad de que los Tribunales Económico-Administrativos planteen cuestiones de constitucionalidad», *Actualidad Tributaria*, n.º 36, 1995, defiende la inconstitucionalidad del gravamen de actos jurídicos documentados por atentar contra el principio de capacidad económica.
- (5) Las dos Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997, a que hemos hecho referencia en la nota 1, desmantelan las tesis documentalistas que han presidido la línea interpretativa de la Administración y de cierta Jurisprudencia y que se había incorporado al Reglamento de 1995. Se señala en la sentencia que resuelve el recurso de la AEB que «la confusa redacción de los preceptos que en el Texto Refundido 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 o 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».

## 2. Alcance del trabajo.

Nuestro trabajo se va a centrar en un grupo concreto de estas normas, que se encuentran contenidas en el artículo 75 de dicho Reglamento y que vienen referidas a la imposición por la impropriadamente denominada en este precepto «cuota gradual de actos jurídicos documentados» que recae sobre la formalización en documento notarial de determinadas operaciones societarias.

El camino que emprendemos se dirige, de una parte, a determinar si existe acomodación entre el contenido de la norma reglamentaria y la regulación que de la figura a que nos referimos hace la Ley del Impuesto o si, por el contrario, aquél ha traspasado los límites del principio de legalidad y, por otra, al mismo enjuiciamiento, pero en relación al Derecho Comunitario.

A estos efectos, procederemos en primer lugar a examinar la regulación legal del presupuesto de hecho de esta modalidad del concepto actos jurídicos documentados en relación a los documentos notariales, para continuar con el estudio de cada uno de los apartados del artículo 75 del Reglamento y comprobar si el contenido de este precepto se acomoda al sentido y alcance de la norma legal, así como su adecuación a la redacción actual de la Directriz 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969 (6), reguladora del *droit d'apport* o impuesto indirecto que grava la concentración de capitales que, como han puesto de relieve diferentes autores (7), reduce a su mínima expresión el gravamen sobre las aportaciones de bienes a sociedades con la intención de favorecer la concentración y el desarrollo de las empresas (8).

## II. EXAMEN DEL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 75 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

En el precepto a que nos referimos se enumeran bajo el título «operaciones societarias» una serie de actuaciones propias de las sociedades, respecto de las cuales se manifiesta la procedencia o improcedencia del gravamen de actos jurídicos documentados que se contiene en el artículo 31.2 de la Ley del ITP y AJD y 72 de su Reglamento.

---

(6) DOCE, L249, de 3 de octubre.

(7) Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense y Ed. Civitas S.A., Madrid, 1988, págs. 205 y 206. Igualmente, MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Hacia la supresión del gravamen sobre las operaciones societarias», en *Noticias CEE*, Ed. CISS, n.º 6, julio de 1985, págs. 17 a 20.

(8) En las dos Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 a que nos hemos referido en la nota 1, se procede de forma análoga a la adoptada en este trabajo, evaluando el acomodo del precepto reglamentario al Texto Refundido de 1993 y a la normativa comunitaria.

Constituye una de las normas interpretativas a que se refiere el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en su parte expositiva, que alude a las mismas, manifestando que «se incluyen en el nuevo texto reglamentario las disposiciones aplicativas o interpretativas que se han considerado necesarias para la adecuada efectividad del tributo».

Se sitúa la norma en la Sección 5.<sup>a</sup> (casos especiales de cuota gradual) del Capítulo II (documentos notariales) del Título III (actos jurídicos documentados), compartiendo ubicación con otros dos preceptos que se ocupan, respectivamente, del tratamiento en el mismo gravamen de las condiciones resolutorias explícitas y de los préstamos y empréstitos.

Lo primero que llama la atención de este precepto es un aspecto terminológico: el modo en que se denomina al gravamen cuya delimitación constituye el objeto de esta norma. La utilización de la expresión «cuota gradual» para referirse a este impuesto es nueva por lo que al Derecho positivo se refiere resultando, desde nuestro punto de vista, impropia. Los autores que han prestado una especial atención al estudio de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria (9), al tratar de la cuota han distinguido entre «cuota tributaria fija», que consiste en una cantidad determinada establecida directamente por la norma, y «cuota tributaria variable», que es la que resulta de la aplicación de otros elementos de cuantificación (la base imponible y el tipo), que la norma establece, articulando su aplicación, reservando el adjetivo «gradual» exclusivamente para calificar al tipo de gravamen en el que la cuota varía según los grados de una escala referida a una determinada magnitud (10). El artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD lo que establece es un tributo de cuota variable, que se calcula mediante la aplicación a la base imponible de una alícuota proporcional (el 0'5%). Por esto mismo, tampoco consideramos acertada la expresión «cuota fija», con que se encabeza el artículo 71 del Reglamento del ITPAJD de 1995, dado que en el mismo lo que se regula es un gravamen también de cuota variable, pero cuya cuantificación viene dada por la aplicación de un tipo específico (consistente en una cantidad determinada) a un parámetro no monetario (pliegos o folios de las escrituras y actas notariales). Lo que diferencia a estos dos gravámenes (por lo que se refiere a los elementos de cuantificación) no es la cuota, sino el parámetro y el tipo. Para distinguirlos en este trabajo nos referiremos a los mismos como «gravamen de alícuota proporcional» y de «gravamen de tipo específico».

Las operaciones concretas a que se refiere el artículo 75 y el tratamiento que según el mismo corresponde a su formalización en documento notarial por el gravamen de alícuota proporcional de actos jurídicos documentados son las siguientes:

- 1.<sup>a</sup> Ampliación de capital con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones, no sujeta a la modalidad operaciones societarias (art. 75.1). Sujeta a gravamen.

---

(9) Vid. por todos los trabajos de VICENTE-ARCHE DOMINGO, F: «Elementos cuantitativos de la obligación tributaria», en *RDFHP*, n.º 60, 1965, Ed. de Derecho Financiero, pág. 925 y de RAMALLO MASSANET, J: «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», en *RED*, n.º 20, Civitas, 1978, págs. 607-614.

(10) Cfr. VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *op. cit.*, págs. 955-957.

- 2.<sup>a</sup> Modificación de sociedad por cambio total o parcial del objeto social no sujeta a la modalidad de operaciones societarias (art. 75.2). No sujeta a gravamen.
- 3.<sup>a</sup> Prórroga y transformación de sociedad no sujeta a operaciones societarias (art. 75.3). Sujeta a gravamen.
- 4.<sup>a</sup> Disminución de capital sin devolución de bienes o derechos a los socios no sujeta a operaciones societarias (art. 75.4). No sujeta a gravamen.
- 5.<sup>a</sup> Acuerdo social de exigir el desembolso de los dividendos pasivos (art. 75.5). Sujeta a gravamen.
- 6.<sup>a</sup> Cambio de valor y naturaleza de las acciones de una sociedad (art. 75.6). Sujeta a gravamen.
- 7.<sup>a</sup> Cambio de la forma de representación de las acciones pasando de títulos a anotaciones en cuenta o viceversa (art. 75.7). No sujeta a gravamen.

La lista se limita a una serie de supuestos de entre las muchas operaciones que pueden tener lugar en el seno de las sociedades, respecto de los cuales se ha considerado oportuno «aclarar» su vinculación o desvinculación al ámbito objetivo del gravamen de alícuota proporcional de actos jurídicos documentados o consolidar un criterio interpretativo de la Administración. Mientras que en algunos casos la aclaración, por obvia, resulta innecesaria, en otros la interpretación que se traslada a la norma, por discutible, puede resultar aventurada.

Durante el período de vigencia del Texto Refundido del ITPAJD de 1980 todos los supuestos que han sido incluidos en este artículo 75 del nuevo Reglamento fueron objeto de examen por los órganos de la Jurisdicción Económico-Administrativa o por la Dirección General de Tributos respecto de su sujeción al gravamen al que nos referimos. La doctrina administrativa que a través de estas resoluciones se ha venido conformando es la que parece trasladarse al precepto que examinamos, tanto por lo que a la elección de los supuestos que se han llevado al mismo se refiere, como por la dirección en que se resuelve cada uno de ellos.

### **III. ESTUDIO CRÍTICO DEL ARTÍCULO 75 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**

#### **1. Sentido y alcance de la regulación legal del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados aplicable en relación a los documentos notariales.**

El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es una figura difícil de entender si no se tiene en cuenta a la hora de su estudio su historia, su particular configuración y sus relaciones dentro del entorno normativo en el que se desenvuelve.

La peculiar morfología de los textos legales que lo han regulado desde 1964 que, dando alojamiento en un espacio normativo único a tributos diversos por naturaleza y objeto los han ordenado sobre la base de una convivencia (no exenta de dificultades) gobernada en determinados aspectos por reglas comunes y sustentada, por lo que a algunos de aquéllos respecta, en relaciones de mutua dependencia o coordinación; la propia estructura del gravamen que recae sobre los actos jurídicos documentados, que a la circunstancia de venir referida a especies distintas (documentos notariales, mercantiles y administrativos, en la actualidad) se une la de optar por la diversidad también en lo que se refiere a la exposición de los elementos tributarios de dichas especialidades, y la herencia de que es acreedora esta figura, con raíces históricas tan remotas como el «Impuesto de papel sellado», que fue instituido por la Pragmática de Felipe IV de 15 de diciembre de 1636, obligando muchas veces a remontarse en el tiempo en busca del antecedente que ayude a entender aspectos de la norma que, sin este recurso al pasado, son difícilmente aprehensibles, convierten la tarea de estudiar este impuesto en una actividad ciertamente laboriosa.

Para lograr un conocimiento preciso del sentido y alcance de su regulación legal es necesario tener en cuenta toda esta serie de circunstancias.

Atendiendo a esta premisa, desarrollaremos esta parte de nuestro trabajo en dos fases: en una primera, nos detendremos en el entorno en el que encaja el impuesto para conocer el grado de autonomía o dependencia con que cuenta en el mismo y en relación con las demás figuras, aspecto que entendemos esencial para determinar su exacta configuración. En la segunda, procederemos al análisis de su regulación legal, abordando el estudio de su hecho imponible.

*a) Autonomía y coordinación de los distintos gravámenes que engloba el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

Un primer obstáculo en la aproximación a los perfiles del gravamen objeto de nuestro estudio, y de gran trascendencia en orden a su comprensión, es el de su grado de autonomía como impuesto. Su ubicación dentro del ITPAJD le hace participar del rasgo que comparten las figuras que integran este tributo, y que no es otro que el de la compatibilización de su sustantividad como tributo con la dependencia que le deriva el ser parte integrante de un todo.

En la reforma fiscal de 1964 tiene su origen la actual estructura del ITPAJD como «tributo unitario» aglutinador de figuras diversas en torno a un texto legal único. El sentido y trascendencia de esta unificación ha sido objeto de consideración y estudio, deduciendo de las aportaciones de los comentaristas del tributo y de nuestra propia reflexión las siguientes ideas:

- Que la instrumentación de figuras tributarias diversas en torno a un impuesto general único viene motivada en los principios que inspiraron la reforma fiscal de 1964 y su influencia se ha mantenido prácticamente inalterable hasta nuestros días.

- Que la conexión entre las distintas figuras que agrupa el ITPAJD no es muy firme, sustentándose en la ordenación de unas normas comunes y fundamentalmente, respecto de alguna de ellas, en la existencia de relaciones de interdependencia, que se manifiestan mediante la forma de reglas de compatibilidad e incompatibilidad.

Examinemos el desarrollo del proceso que nos ha conducido a estas dos conclusiones.

*La instrumentación de figuras tributarias diversas en torno a un impuesto general único viene motivada en los principios que inspiraron la reforma fiscal de 1964 y su influencia se ha mantenido prácticamente inalterable hasta nuestros días.*

#### i) El ITPAJD fruto de la reforma fiscal de 1964 y su evolución y desarrollo posterior

El ITPAJD es resultado de los principios de ordenación, simplificación y sistematización que inspiraron la reforma (11). Se pretendía construir un sistema tributario ordenado y estructurado fundamentalmente en torno a impuestos generales. En el campo de la tributación del tráfico patrimonial la situación previa que se quería superar se caracterizaba por la coexistencia de multitud de figuras descoordinadas, asistemáticas y en ocasiones superpuestas (12), y la respuesta del legislador a este precario panorama fue su sustitución por dos impuestos cuyo respectivo ámbito objetivo de aplicación sería, para el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (así se denominó a una de las figuras), el de las operaciones propias de la actividad de las empresas, y para el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (así a la otra), el del tráfico no empresarial (13).

- 
- (11) En la exposición de los motivos de la reforma, dentro del número II (Contenido general de la reforma) se incluyen dos apartados titulados «Sistematización» y «Simplificación», donde se manifiesta el propósito de afrontar la «ordenación sistemática» de las figuras tributarias y la simplificación del cuadro complejo de la tributación española.
- (12) «Es éste un sector de nuestra tributación en el que hasta el momento presente confluía una diversidad de conceptos tributarios de regulación compleja y de motivación dispar, de los que resultaba una notoria dificultad de aplicación y superposiciones tributarias muy acusadas en algunos casos». Motivo IV (Los Impuestos Indirectos) de la Exposición de Motivos de la Ley 41/1964.  
También en GARCÍA LOSADA, L., «La Unificación de la Carga Tributaria en la Actividad Jurídica Formalizada en el Instrumento Notarial», formando parte de Estudios de Hacienda Pública. Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Instituto de Estudios Fiscales, 1977. En la pág. 346, se señala: «para los inspiradores de la reforma el espectáculo resultaba, al final del proceso, desolador:
- a) Compartían el área de la imposición indirecta los Impuestos de Derechos Reales y sobre la Transmisión de Bienes, Timbre, Emisión y complementarios de emisión de valores mobiliarios, los varios sobre el Gasto y el Lujo y la Renta de Aduanas.
  - b) La gama no estaba concebida en función de una división de la materia imponible que respondiese a un criterio único. Cada tributo tenía "su propia lógica", ora la naturaleza jurídica de la operación, ora la forma de documentarla, ora la clase de bienes o la fase de producción en que se encontraban.
  - c) Se entremezclaban inorgánicamente, originando frecuentes supuestos de superposición».
- (13) «De igual manera tal propósito sistematizador alcanza a la imposición indirecta, al establecer un preciso deslinde entre los impuestos indirectos que gravan las operaciones propias de la actividad de la empresa y aquellos otros que recaen sobre las transmisiones y actos más solemnes de la vida jurídica que no constituyan de una actividad profesional habitual». Exposición de Motivos de la Ley 41/1964, de 11 de junio.

Apuntaba el profesor VICENTE-ARCHE DOMINGO que «la reforma... produjo una reestructuración de los impuestos sobre el tráfico patrimonial...» creando «un impuesto general sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, destinado a englobar... todas las manifestaciones de la imposición sobre la circulación de bienes o tráfico patrimonial *inter vivos*...» procediendo, por otra parte, «a separar, en el campo de los impuestos circulatorios los que gravaban transmisiones de bienes y derechos producidas dentro de la actividad ordinaria del tráfico de las empresas mercantiles» (14).

Se consigue, por tanto, además del deslinde de los ámbitos sobre los que opera la imposición indirecta (tráfico mercantil y no mercantil) una clarificación y ordenación general de la imposición circulatoria.

Pero el ITPAJD refundió gran número de figuras tributarias preexistentes y su conversión a «impuesto único» respondió más que a cualquier otra razón al propósito simplificador de los reformadores. La unidad y cohesión de los distintos contenidos refundidos fue más aparente que real y se manifestó, en principio, más en el hecho de su presentación en un texto normativo único que en cualquier otro rasgo de tipo sustancial.

En el ITPAJD se dieron cabida la mayor parte de los conceptos tradicionales, que gravaban las transmisiones *inter vivos*, contenidos en el Impuesto de Derechos Reales, junto con los que se superponían con él por aplicación del Impuesto de Timbre del Estado y de los de emisión de valores mobiliarios. Incorporaba también un gravamen sobre el incremento de valor de las fincas rústicas y urbanas y, además, el gravamen de «determinados actos jurídicos que por razón de su solemnidad o de su reflejo en la vida patrimonial no deben quedar al margen de la tributación, y que, por el contrario, pueden completar el área de este impuesto» (15).

Como puso de manifiesto el profesor VICENTE-ARCHE DOMINGO, «cada una de estas partes constituye un sector impositivo distinto, toda vez que los hechos impositivos que las configuran difieren en la naturaleza de sus respectivos presupuestos objetivos» (16), incurriendo, además, tanto en el campo de los impuestos como en el de las tasas.

Tras la reforma de 1964, el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, sirvió también de marco legal al impuesto que gravaba las adquisiciones *mortis causa*, compartiendo espacio con el, ya de por sí extenso en cuanto a su objeto, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

---

(14) *Cfr.* VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., «Contribución al análisis de la imposición española sobre el tráfico patrimonial». *REDF Civitas*, n.º 2, abril-junio 1974, par. 251.

(15) En el motivo IV de la Exposición de Motivos de la Ley 41/1964, de 11 de junio.

(16) *Cfr.* VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *ob. cit.*, pág. 252.

La evolución posterior del impuesto determinó cambios relevantes aunque su estructura originaria ha permanecido, en esencia, inalterada. La Ley 32/1980, de 21 de junio, y el nuevo Texto Refundido aprobado por Real Decreto-Ley 3050/1980, de 30 de diciembre, determinan el desgajamiento del Impuesto sobre Sucesiones y del gravamen sobre el incremento de valor de las fincas rústicas y urbanas, así como la incorporación a la norma con sustantividad propia del presupuesto de hecho «operaciones societarias». Numerosas normas posteriores han introducido cambios en el impuesto de mayor o menor calado. De entre las mismas cabe citar la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, las Leyes 30/1985, de 2 de agosto, y 37/1992, de 28 de diciembre, que sucesivamente han regulado el Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 25/1986, de 24 de diciembre, de Supresión de Tasas Judiciales y el Real Decreto-Ley 1/1986, de 14 de marzo, sobre Medidas Urgentes Administrativas, Financieras, Fiscales y Laborales, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de Determinados Conceptos Impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Las aportaciones y cambios realizadas en el impuesto a través de estas y otras normas, junto al substrato básico del Texto Refundido de 1980, se han incorporado al vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que fue aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Muy recientemente, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias ha modificado el artículo 31 de este Texto Refundido para acomodarlo a lo dispuesto en el artículo 13.cuatro y cinco de dicha ley de cesión, que establece la potestad de las Comunidades Autónomas para regular el tipo de gravamen en relación a ciertos hechos imponibles (17).

El ITPAJD sigue resultando, por tanto, utilizando la expresión del profesor ALBIÑANA, «un verdadero mosaico de categorías jurídicas y económicas imponibles».

#### ii) El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es a su vez y dentro del ITPAJD una figura de aluvión de gravámenes de naturaleza diversa.

El gravamen sobre actos jurídicos documentados, con arreglo al artículo 164 de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, incidía, con un marcado carácter de tasa (18), sobre las resoluciones y otros documentos del ámbito jurisdiccional, documentos de carácter administrativo, autorizaciones

---

(17) Para un mayor detalle de la evolución normativa del ITPAJD desde la Ley 32/1980, de 21 de junio, y del contenido de los cambios operados por las normas citadas se puede consultar MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Marcial Pons, Madrid 1996, pág. 24 y ss. También, ACOSTA ESPAÑA, R., «Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias», Tomo VII, *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, EDERSA, pág. 8 y ss.

(18) VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., (*ob. cit.*, pág. 252) observa que se trata de tasas sobre documentos y actuaciones jurisdiccionales y de la Administración Pública, ajenas por su naturaleza a la imposición sobre el tráfico patrimonial.

para la cotización en Bolsas españolas de títulos-valores extranjeros y anotaciones preventivas en Registros públicos, y como impuesto sobre las escrituras, actas y testimonios notariales, las letras de cambio y demás documentos que realicen función de giro y el otorgamiento, rehabilitación y transmisión de Grandezas y Títulos Nobiliarios. De este modo se incorporaban al espacio común de los «actos jurídicos documentados» una serie de hechos impositivos procedentes de los Impuestos de Timbre del Estado, Valores Mobiliarios, y sobre Grandezas y Títulos Nobiliarios, Honores y Condecoraciones.

La incorporación de estas figuras al ITPAJD puso de manifiesto cierta contradicción entre los propósitos y el resultado de la reforma en la que no nos vamos a detener en este momento, pero que dejamos apuntada, pues constituye argumento de peso de alguna de las tesis de ese trabajo. Para lo que ahora nos interesa, baste decir que conforman un conjunto poco conexo de hechos impositivos cuya inclusión en la Ley de 1964 se justificaba, en su Exposición de Motivos, en su especial solemnidad o en su reflejo en la vida patrimonial, no debiendo quedar, por ello, al margen de la tributación (19).

FERNÁNDEZ-ORDÓÑEZ, en relación a este núcleo de figuras al que la Ley de 1964 reservaba un tratamiento autónomo, señalaba que «el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados ha sido el gran arca donde se han situado varias figuras dispersas sobrevivientes a la Reforma. De tal manera, la estructura de este impuesto no podría ser forzosamente un modelo de técnica tributaria:

1. El rótulo buscado -deliberadamente amplio- resulta tan ambiguo en términos de capacidad contributiva y tan extenso en relación con su contenido que no es identificador en absoluto.
2. No existe un impuesto: falta un presupuesto genérico que proporcione un soporte unitario al impuesto o siquiera un denominador común que atribuya mínima coherencia a la lista del artículo 164.
3. Tampoco hay varios impuestos únicamente: coexisten éstos con tasas fiscales e incluso algún autor como ALBIÑANA se pregunta si alguno de los supuestos tiene carácter impositivo.
4. No hay unidad liquidadora y recaudatoria» (20).

Alguna de las reformas legales incidieron sobre los presupuestos de hecho inicialmente previstos, reduciéndolos en número. Así, de los que participaban de la naturaleza de las tasas fueron suprimidos como consecuencia de la Ley 25/1986, de 24 de diciembre, de Supresión de Tasas

---

(19) «Por último, incorpora la ley a este impuesto el gravamen de determinados actos jurídicos que por razón de su solemnidad o de su reflejo en la vida patrimonial no deben quedar al margen de la tributación y que, por el contrario, pueden completar el área de este impuesto. En su determinación la ley sigue el criterio de limitación en el número, cuidando de mantener tan sólo aquellos de carácter más significativo». En el motivo IV de la Exposición de Motivos de la Ley 41/1964, de 11 de junio.

(20) Cfr. FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F., «El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados». *RDFy HP*, n.º 67, enero-febrero 1967, pág. 1.889.

Judiciales, y del Real Decreto-Ley 1/1986, de 14 de marzo, sobre Medidas Urgentes Administrativas, Financieras, Fiscales y Laborales, los referidos a las resoluciones y demás documentos del ámbito jurisdiccional y la mayor parte de los documentos administrativos.

En el vigente Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se mantienen en lo básico, con las bajas indicadas, los presupuestos de hecho de la Ley de 1964, que reiteró la Ley de 1980. Con ellos se conservan intactas, más de treinta años después, las razones, consistentes e inconsistentes, que justificaron su gravamen y a ellos les son de aplicación las consideraciones, comentarios o críticas que en aquel entonces sugirieron, más las que hoy, desde una nueva perspectiva y con nuevas referencias, se puedan añadir.

*La conexión entre las distintas figuras que aglutina el ITPAJD no es muy firme, sustentándose en la ordenación de unas normas comunes y fundamentalmente, respecto de alguna de ellas, en la existencia de las relaciones de interdependencia, que se manifiestan bajo la forma de reglas de compatibilidad e incompatibilidad.*

La unidad del ITPAJD es una cuestión que ha proporcionado desde un principio opiniones contrapuestas. De una parte encontramos la de quienes consideran a este impuesto como un aglomerado de figuras diversas sin que existan suficientes elementos de cohesión que justifiquen su presentación unitaria, y de otra, la de quienes destacan el carácter unitario del tributo.

Para facilitar la exposición, al tener que referirnos a quienes defienden una u otra postura, y aunque sus tesis no hayan sido formuladas como tales, vamos a denominarlas «unitaristas» y «autonomistas», respectivamente.

#### i) Postura autonomista

De entre las opiniones favorables a la posición autonomista destacamos la de FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, quien de forma categórica señalaba que «la simple consideración del objeto general del impuesto... hace evidente que el propósito enunciado en el memorándum de lograr un "tributo unitario" no se ha logrado en el texto legal. Se trata sencillamente de una mera yuxtaposición de tributos de distinta naturaleza agrupados bajo el mismo rótulo. Esta carencia de unidad mínima entre ellos exige un estudio independiente por lo menos de cada uno de los tres grandes supuestos...» (21); la de ACOSTA ESPAÑA, que sostiene que «nos encontramos con tres figuras distintas, llamadas probablemente a diluirse en otras formas tributarias o a disgregarse aún más, a menos que se refundan, refundar en el sentido de fundar de nuevo, y no de refundir, desde dentro. Tienen entre ellas caracteres distintos desaparecidas ya las razones de conflicto interno que surcaron la vida de sus antepasados» (22) y la que se

(21) Cfr. FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F., *ob. cit.*, pág. 1.886.

(22) Cfr. ACOSTA ESPAÑA, R., «Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras». Tomo VII-1.º. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. EDERSA. Pág. 22.

convirtió en doctrina reiterada del Tribunal Supremo desde la Sentencia de 13 de febrero de 1987 (23) y que en síntesis decía «... aun regulados por unos mismos textos normativos son dos imposiciones distintas las derivadas del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y la que tiene su origen en el Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados, trasuntos ambos del viejo Impuesto de Derechos Reales y del Impuesto del Timbre del Estado, respectivamente, aunque con variaciones de entidad... La Ley 32/1980, de 21 de junio, pretende ofrecer la imagen unitaria de un tributo que, sin embargo, se intitula ya desde el principio dicotómicamente: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En la regulación posterior no se describe un hecho imponible común, sino tres, uno para cada una de las modalidades mencionadas en el artículo... Ello pone de manifiesto que se está en presencia de tributos distintos, al menos dos, como por otra parte señala la evolución histórica. En efecto, las normas antes indicadas se limitaron a yuxtaponer, sin confundirlos, dos impuestos preexistentes: el llamado de Derechos Reales y el del Timbre. Ese origen y esa distinta naturaleza se reflejan en numerosas manifestaciones, pero quizá ninguna más gráfica y significativa que la compatibilidad de ambos gravámenes sobre un mismo negocio jurídico, en virtud de la diferente perspectiva: por una parte, el hecho de la transmisión, por otra, su vestidura documental».

## ii) Posturas unitaristas

De otro lado, entre las opiniones de quienes de una u otra forma han destacado el carácter unitario del tributo nos detenemos en las de MARTÍNEZ LAFUENTE, quien defiende que «el triple contenido o, como indica el Reglamento, las diversas Modalidades es susceptible de una consideración unitaria, como corresponde a las varias figuras tributarias que como tales aparecen reguladas en un mismo texto, con preceptos comunes a ellos y con mutua interdependencia y un común origen histórico» y que «no es posible desconocer la relación interna de las diversas figuras que aparecen mencionadas en el Texto Refundido, y no sólo por la existencia de normas comunes a todas ellas, sino también por las relaciones de incompatibilidad y de sustitución que entre ellas se establecen; en particular, la cuota gradual sobre los documentos notariales, mencionada en el artículo 31, apartado segundo, no puede contemplarse al margen de los demás gravámenes, pues sólo se incide en el acto o contrato cuando éste no constituye hecho imponible de la transmisión patrimonial onerosa o de la operación societaria» (24); y PONT MESTRES, para quien «La ley al regular el impuesto, desgrana sus conceptos acorde con el hilo conductor que guía la concepción de este tributo, compuesto, eso sí, de tres modalidades, pero con un criterio unitario que cuida de reflejar en la sistemática por la que opta, plenamente coherente con aquella concepción... y es que no se trata de una agrupación de tributos, a modo de amontonamiento, bajo la ficción de una sola rúbrica impo-

---

(23) En el mismo sentido se pronunciaron las siguientes Sentencias: 3 de abril, 17 de julio, 16 de octubre y 3 de diciembre de 1987; 20 de febrero, 15 de abril (dos), 22 de abril, 27 de abril, 4 de junio, 21 de junio, 2 de julio, 30 de julio (dos), 26 de septiembre, 29 de octubre, 5 de diciembre (dos) y 26 de diciembre de 1988 y 16 de enero, 30 de enero, 6 de febrero (dos), 3 de marzo y 27 de diciembre de 1989.

(24) *Cfr.* MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *ob. cit.*, págs. 34 a 36.

sitiva, cual parece entender un sector minoritario de la doctrina e incluso alguna jurisprudencia, sino que, muy al contrario, responde a la concepción de un impuesto unitario pensado como componente de un sistema tributario en cuyo conjunto tiene armónico encaje» (25).

### iii) Valoración crítica de ambas posturas

Tres son fundamentalmente los argumentos que se presentan en favor del criterio unitario: la agrupación de los impuestos en torno a un texto normativo único, la regulación en el mismo de normas comunes para todas las modalidades y la existencia de reglas que disciplinan la compatibilidad o incompatibilidad entre éstas en caso de concurrencia.

La convivencia bajo un techo común de normas (Ley y Reglamento, fundamentalmente) que dan cobijo a las tres «modalidades» se presenta por los defensores de la postura unitarista como argumento de su defensa. Por sí sola, entendemos que no es razón suficiente. Ejemplos como el de la imposición de las adquisiciones *mortis causa* ponen de manifiesto cómo figuras que compartieron en un momento dado un mismo espacio legal, han pasado a regularse separadamente. Además, ya hemos puesto de manifiesto cómo la reforma de 1964 tenía un sentido ordenador, y sistematizador, aspecto que precisamente han utilizado los defensores de las posturas autonomistas para sostener que su ánimo por simplificar el sistema les llevó a alojar en una única norma a figuras heterogéneas.

Otro argumento que pretende reforzar al anterior es el de que, además del espacio compartido, en el mismo se prevén normas comunes para todas las modalidades. En la ley vigente son las contenidas en el Título IV (Disposiciones Comunes), que se refieren a los beneficios fiscales, comprobación de valores, devengo y prescripción, obligaciones formales, gestión y liquidación del impuesto y devoluciones, junto con las contenidas en el Título Preliminar sobre naturaleza y contenido y ámbito de aplicación territorial del impuesto.

Este argumento, pensamos que tampoco tiene excesiva relevancia, pues muchas de estas normas lo único que tienen de común al conjunto de las modalidades es el Título que las agrupa, puesto que prevén tratamientos distintos para cada una de aquéllas.

El tercer aspecto que se destaca para defender u oponerse al carácter unitario del impuesto es el que se refiere a las reglas de compatibilidad e incompatibilidad entre sus tres modalidades, siendo precisamente aquí, en este aspecto, donde entendemos se encuentra la causa que justifica y da sentido a toda la discusión y en razón a la cual se ha acudido a los demás argumentos que, como acabamos de expresar, no parece que aporten razones de peso para apoyar una u otra tesis.

---

(25) PONT MESTRES, M. ,«En torno al controvertido tema del gravamen gradual de actos jurídicos documentados en las escrituras de préstamos». *Gaceta Fiscal*, n.º 88 (bis), mayo 1991, pág. 116.

Dejando al margen la norma de incompatibilidad entre transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias (contenida en el art. 1.º 2 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD), que ni ofrece problemas ni es origen ni argumento en la polémica (aunque ahora aparezcan como dos modalidades distintas, en un principio no lo fueron y aun hoy, a la hora de referirse a la pluralidad de impuestos dentro del ITPAJD, algunos -recuérdese la doctrina del Tribunal Supremo citada- señalan que en el mismo se identifican «al menos dos impuestos» -por transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados-), es la relación entre actos jurídicos documentados y las otras dos modalidades la que da pie a toda la discusión sobre la independencia o cohesión de las figuras.

De los artículos 27 a 32 del Texto Refundido se desprende, de una parte, que el gravamen de tipo específico de actos jurídicos documentados que se incorpora a matrices y copias de escrituras y actas notariales y que se impone por el hecho de la documentación, es compatible con el que recae sobre la transmisión patrimonial (ya sea como transmisión patrimonial onerosa o como operación societaria) y, de otra, que el gravamen de alícuota proporcional de dicha modalidad, por contra, resulta incompatible con aquél. Es decir, que si los actos o contratos que se formalizan en documento notarial se encuentran sujetos bien a transmisiones patrimoniales onerosas, bien a operaciones societarias, no lo estarán al indicado gravamen de alícuota proporcional.

El gravamen de tipo específico no constituye el objeto de nuestro estudio y no vamos a detenernos sobre él. Sirva de apunte el manifestar nuestras dudas acerca de su constitucionalidad.

En relación al gravamen de alícuota proporcional vamos a profundizar en el significado de su incompatibilidad con las restantes modalidades del impuesto.

La reiterada doctrina del Tribunal Supremo, contraria al carácter unitario del ITPAJD, recurre al argumento de la compatibilidad entre el gravamen que recae sobre las transmisiones patrimoniales y el que tiene por objeto los actos jurídicos documentados como soporte de su tesis, declarando (en los términos literales que hemos transcrito páginas atrás) que la manifestación que refleja de manera más «gráfica y significativa» la diversa naturaleza de los dos impuestos es su compatibilidad sobre un mismo negocio jurídico, «en virtud de la diferente perspectiva: por una parte, el hecho de la transmisión, por otra, su vestidura documental».

Ya hemos destacado que los impuestos que, con arreglo a la vigente ley, resultan compatibles respecto de un mismo acto o negocio jurídico son el que recae sobre las transmisiones patrimoniales (en cualquiera de sus dos manifestaciones: transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias) y el gravamen de tipo específico de los actos jurídicos documentados. Del mismo modo, hemos puesto de relieve que la incidencia sobre un mismo negocio jurídico del impuesto sobre las transmisiones y de la versión de alícuota proporcional del gravamen de actos jurídicos documentados queda excluida por la ley al establecer como una de las circunstancias configuradoras del presupuesto de hecho de este último, precisamente, que dicho negocio no esté sujeto a los conceptos transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del impuesto.

Si el Alto Tribunal busca evidenciar la autonomía e independencia entre el impuesto de las transmisiones y el que grava con tipos específicos la formalización documental de las mismas, el argumento utilizado puede servir a sus propósitos, pues es cierto que la ley permite la concurrencia de ambos gravámenes en relación a un mismo acto o negocio. Pero si, como parece, pues la formulación de su tesis se hace en términos generales, pretende referirla también al gravamen de alícuota proporcional, dicho argumento no sólo no apoya su razonamiento sino que alimenta la tesis contraria (el carácter unitario del impuesto). Si de la compatibilidad de gravámenes sobre un mismo acto cabe derivar la independencia de éstos, de la incompatibilidad establecida para evitar que dos figuras incidieran sobre el mismo negocio, puede derivarse su interdependencia.

Es evidente que el gravamen de alícuota proporcional de actos jurídicos documentados tiene condicionada su intervención a la no sujeción del acto o negocio por transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias. Su relación con las figuras del Impuesto de las Transmisiones Patrimoniales es de subordinación o de «sustitución», como matiza MARTÍNEZ LAFUENTE. Para este autor «no es posible desconocer la relación interna de las diversas figuras que aparecen mencionadas en el Texto Refundido, y no sólo por la existencia de normas comunes a todas ellas, sino también por las relaciones de incompatibilidad y de sustitución que entre ellas se establecen; en particular la cuota gradual sobre los documentos notariales mencionada en el artículo 31, apartado segundo, no puede contemplarse en modo alguno al margen de los demás gravámenes, pues sólo se incide en el acto o contrato cuando éste no constituye hecho imponible de la transmisión patrimonial onerosa o de la operación societaria» (26).

Algunos autores se han referido a esta figura (gravamen de alícuota proporcional de actos jurídicos documentados) como un impuesto complementario de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias. En este sentido, PÉREZ ROYO señala que, este derecho de cuota variable, «aunque exigido formalmente en razón de la formalización del acto o contrato, recae sobre la operación en él reflejada y cumple una función de complemento de la tributación sobre el tráfico patrimonial» (27). FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, por su parte, y en la misma línea, manifestaba que «con este precepto (refiriéndose a la norma que establecía la incompatibilidad), se cierra el círculo sobre la documentación notarial, evitando que escapen al impuesto aquellos supuestos que no hayan sido considerados hechos imponibles en otros impuestos» (28). PALAO TABOADA entiende que «paulatinamente ha ido apareciendo más nítida su naturaleza de impuesto sobre el tráfico jurídico no sustancialmente distinta de la del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y han aflorado, por tanto, las contradicciones planteadas por su presencia en el sistema de imposición indirecta» (29).

El común denominador de las opiniones transcritas estriba en la percepción del gravamen de alícuota proporcional de actos jurídicos documentados como una figura estrechamente relacionada con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

---

(26) Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *ob. cit.*, págs. 35 y 36.

(27) Cfr. PÉREZ ROYO, F., «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». En *Curso de Derecho Tributario*. Parte Especial, 9.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 460.

(28) Cfr. FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F., *ob. cit.*, pág. 1.906.

(29) Cfr. PALAO TABOADA, C., *ob. cit.*, pág. 179.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ alcanza a ver en la regla de incompatibilidad «una cláusula de salvaguarda que pretende evitar la doble imposición». Para este autor, la no sujeción al gravamen de cuota proporcional de actos jurídicos documentados de determinados actos o negocios deriva no de la determinación negativa de la materia imponible, sino del hecho de que ésta pueda estar sujeta a la vez a los otros impuestos. La ley, entiende, ha elaborado un acto doblemente sujeto (a transmisiones patrimoniales y a actos jurídicos documentados), pero «como en la vía de los principios jurídicos fiscales, una doble imposición constituye algo contra natura, por ello, a la postre, una actividad que inicialmente se estrena con la gravitación de un doble tributo, concluye con el signo opuesto de la liberación impositiva» (30).

#### iv) Conclusión

Lo expuesto hasta el momento nos inclina en favor del carácter complementario del gravamen de alícuota proporcional de actos jurídicos documentados y, por tanto, somos partidarios de la posición que hemos denominado «unitarista», aunque, eso sí, no con un carácter absoluto, sino fundamentalmente referida a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias en relación al señalado gravamen de actos jurídicos documentados. No creemos que respecto de la mayoría del resto de las figuras a las que da alojamiento el ITPAJD la estructura común transmita una especial impronta, que, trascendiendo por encima de su respectiva individualidad enlace a las unas con las otras aportándoles en su presentación conjunta algo más que lo que resultaría de contemplarlas por separado. En el ITPAJD no es que haya tres impuestos autónomos, sino que si atendemos al número de hechos imponibles que en el mismo se describen, hay muchos más y susceptibles de subsistir independientemente fuera del mismo, pues la vinculación con el conjunto del impuesto es mínima (por ejemplo, el gravamen sobre títulos nobiliarios y grandezas).

Pero por lo que respecta al gravamen de alícuota proporcional de actos jurídicos documentados, el mismo sí que está fuertemente vinculado a las otras modalidades y al conjunto del impuesto. El examen detallado del hecho imponible de este impuesto, que abordaremos en el siguiente apartado, pondrá aún más de relieve la fortaleza de esta relación.

La tesis de MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, sin embargo, no la compartimos. No vemos en la regla de incompatibilidad una norma establecida para evitar la doble imposición. Es cierto, que si no existiese se produciría doble imposición, pero ello no quiere decir que se haya introducido con esta finalidad. Simplemente se trata de un elemento más en la construcción de presupuesto de hecho, sin cuya concurrencia la norma no tendría el sentido que pretende: gravar aquellos actos que no han sido gravados. Lo que se persigue es llegar a donde no se había llegado, no evitar llegar dos veces al mismo lugar.

---

(30) MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *La nueva fiscalidad de los actos jurídicos documentados*. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España. Centro de Estudios Registrales. Pág. 35.

b) *Estudio del hecho imponible del gravamen de alícuota proporcional de los documentos notariales del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.*

Una de las razones que más han pesado a la hora de decidimos a indagar sobre el tema que nos ocupa es la perplejidad que nos produce su regulación legal y la resistencia a aceptar la dirección en la que el Reglamento y, antes que éste la opinión formal de la Administración y de ciertos Tribunales, han orientado su interpretación al redundar la misma en consecuencias que se nos antojan incompatibles con principios básicos que informan nuestro sistema tributario.

La regulación legal del gravamen de alícuota proporcional de los documentos notariales del impuesto de actos jurídicos documentados la encontramos dentro del Título III del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, en los artículos 28 a 32, constituyendo también el soporte positivo del llamado gravamen de «cuota fija». En el espacio que ocupan estos artículos se da cabida a los elementos esenciales de ambas figuras (hecho imponible, base imponible, sujeto pasivo y cuota), que son formulados de forma que nos resulta compleja y asistemática. El primer aspecto a destacar en cuanto a su presentación es la ausencia de un claro deslinde entre las dos figuras, el cual podría haberse logrado fácilmente (sirviendo con ello a la clarificación de los preceptos) describiendo por separado para cada una de ellas sus respectivos elementos configuradores. Pero no se ha optado por esta solución, sino que ambos gravámenes aparecen superpuestos, resultando laboriosa la tarea de desentrañar las características propias de cada uno.

Plantear una visión separada de los dos gravámenes que se contienen en las normas de tributación por actos jurídicos documentados de los documentos notariales más que un punto de partida puede constituir un punto de llegada, pues de una parte la ley, como hemos señalado, no favorece este enfoque y de otra no constituye una postura asumida de modo pacífico entre los autores que los han tomado como objeto de estudio.

En los comentarios que ACOSTA ESPAÑA dedica a este impuesto, por ejemplo, no está presente esta separación (31). Se atiende, por este autor, a una concepción unitaria del gravamen, y ello es así porque se parte de la idea del mismo como impuesto documental, a pesar de que en algún momento llegue a afirmar que «aparece una vez más la tensión interna existente en este gravamen entre la tributación documental y el impuesto sobre el contenido» o que «el impuesto tiene una doble cara: por un lado, es un gravamen sobre unos documentos específicos y, por otro, a través de ellos se gravan sus contenidos en determinados supuestos» (32).

Al referirse al hecho imponible, el autor citado señala que se trata de «un gravamen que recaer específicamente más que sobre una actividad, sobre el resultado documental de la misma» y que «lo gravado es el instrumento público» (33).

---

(31) Cfr. ACOSTA ESPAÑA, R., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo VII-2.º. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. EDERSA.

(32) Cfr. ACOSTA ESPAÑA, R., *ob. cit.* pág. 1.001.

(33) Cfr. ACOSTA ESPAÑA, R., *ob. cit.* pág. 968.

Como acabamos de apuntar la concepción unitaria va ligada a la consideración del impuesto como un gravamen documental. Si el presupuesto de hecho gravado fuera el documento, el gravamen de tipo específico y el de alícuota proporcional constituirían simplemente dos vertientes de un mismo elemento; la cuota, que por razón de la estructura del impuesto se desdobra, ya que para determinados supuestos la misma se determina en función del valor del objeto directo de la operación documentada.

La tributación que incide sobre los documentos notariales concebida en torno a dos figuras diferenciadas va ligada, por el contrario, a la consideración de presupuestos de hecho distintos para cada figura, sin que resulten ser, al menos por lo que al denominado gravamen variable se refiere, los documentos.

Es éste un aspecto de radical importancia por cuanto que se refiere al hecho imponible, es decir, a la configuración del tributo y en el que conviene detenerse, acudiendo al pasado en busca de argumentos, pues en torno al Impuesto del Timbre, antecedente del tributo que estudiamos, ya se suscitó el mismo debate sobre su pretendido carácter documental.

Como ya referimos, la reforma de 1964 llevó a cabo una labor de simplificación del sistema tributario, constituyendo una de sus manifestaciones la desaparición del Impuesto del Timbre, así como de otros impuestos y tasas que incidían en parcelas específicas del tráfico patrimonial, dando acomodo en una nueva figura, bautizada como Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, a algunos de los presupuestos de hecho gravados por los extinguidos tributos. En la Exposición de Motivos de la Ley de Reforma Tributaria se decía que «incorpora la ley a este impuesto el gravamen de determinados actos jurídicos que por razón de su solemnidad o de su reflejo en la vida patrimonial no deben quedar al margen de la tributación, y que, por el contrario, pueden completar el área de este impuesto».

Entre los presupuestos gravados por el Impuesto del Timbre que se incorporaron a la nueva ordenación positiva estaba el que se refería a la actividad jurídica documentada ante Notario, que experimenta una considerable simplificación al paso por el tamiz reformador, pues su evolución histórica le había convertido en una figura compleja en la que se distinguían a efectos de gravamen entre escrituras con y sin objeto valuable, matrices y copias, primeras y posteriores copias y primeros y sucesivos pliegos, con gravámenes fijos o variables en función de la valuabilidad o no valuabilidad de su objeto, resultando tras la reforma que los documentos notariales (escrituras, actas y testimonios), sin distinción entre matrices y copias ni entre primeras y posteriores copias, se sometían a gravamen por una cantidad fija de cinco pesetas por pliego y que además se reservaba un gravamen de alícuota proporcional para las primeras copias de escrituras y actas que teniendo por objeto directo cantidad o contenido valuable, no se encontraban sujetas a los demás impuestos que gravaban el tráfico patrimonial (civil o mercantil) ni al Impuesto General de Sucesiones, formulación que coincide en lo básico con la actualmente vigente.

Los reformadores de 1964 además de atender a los objetivos de sistematización y simplificación contaban entre sus propósitos con el de erradicar como criterios de imposición, principios difícilmente compatibles con el de justicia. En el Memorándum para la Reforma Fiscal elaborado por el Ministerio de Hacienda, al describir la evolución experimentada por la imposición indirecta, se señalaba que la imposición sobre el tráfico patrimonial y la actividad jurídica documentada se afir-

mó en la singularidad de sus criterios «al evolucionar y extenderse el Impuesto de Derechos Reales bajo la lógica exclusiva de la conceptualización jurídica abstracta, y al orientarse el del Timbre hacia el gravamen generalizado de las operaciones mercantiles, partiendo de un principio en todo caso accesorio, cual es de la documentación». De este mismo documento, GARCÍA LOSADA (34) extrae una serie de referencias, que cita textualmente, que abundan en esta idea: «los reformadores tratarían de atender, ante todo, a la sustancia económica de los hechos gravados para asegurar un tratamiento económico homogéneo de aquél aunque sufriesen la lógica exclusiva de la conceptualización jurídica abstracta o el principio de documentación, criterios meramente formales o accesorios y poco indicativos de la capacidad contributiva».

Atendiendo a manifestaciones de esta naturaleza, la reforma parecía ir encaminada a la desaparición (o al mantenimiento con un carácter meramente accesorio) de las figuras que justificasen el gravamen en aspectos puramente formales, siguiendo la orientación apuntada por autores como BARRERA DE IRIMO, que ya en 1955, se mostraba contrario a los planteamientos documentalistas: «Frente a la afirmación de que el Impuesto del Timbre es un simple gravamen de documentos (orientación llevada al extremo por el timbre de dimensión, que tanto éxito tuvo en el derecho francés), la aplicación del principio de capacidad contributiva destaca como impuesto más justo y mejor fundado el de Timbre como gravamen de actos. Y es que además, decir que el timbre grava los documentos es un primer paso en el que nadie para; lo realmente gravado es el acto documentado, que es quien soporta la carga fiscal» (35).

Pero al final, los manifestados propósitos no se tradujeron en una ordenación positiva que no dejara lugar a dudas respecto del sentido de la tributación de la actuación jurídica documentada ante Notario. Señala GARCÍA LOSADA que «desde el punto de vista de un tratamiento económico homogéneo de la materia gravada, la imposición de las relaciones patrimoniales no contempladas por la ley como transmisiones, en sentido lato, debería responder a la lógica de su sustancia económica, y no al principio accesorio de documentación, y encontrar su lugar en el gravamen de aquéllas» (36). Para este autor, parafraseando la Exposición de Motivos de la Ley de Reforma Tributaria, parecería «más coherente con el conjunto de la reforma acercar al gravamen de las mutaciones intrapatrimoniales (transmisiones en el sentido de la ley) los actos jurídicos que por razón (...) de su reflejo en la vida patrimonial no deben quedar al margen de la tributación y reservar una figura autónoma para la actividad documentada no significativa patrimonialmente» (37). «Pero los reformadores prefirieron conjugar, bajo un mismo epígrafe, el gravamen fijo de los documentos notariales con un tributo proporcional a la sustancia económica de la actividad documentada» (38). «Sufría con ello la cohe-

---

(34) Cfr. GARCÍA LOSADA, L., «La Unificación de la Carga Tributaria en la Actividad Jurídica Formalizada en Instrumento Notarial», en *Estudios de Hacienda Pública, Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, vol. II. Instituto de Estudios Fiscales, 1977.

(35) Cfr. BARRERA DE IRIMO, A. «Aspectos temporales de la Relación Tributaria: Impuestos sobre el Tráfico», pág. 26, en III Semana de Estudios de Derecho Financiero. Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1955.

(36) Cfr. GARCÍA LOSADA, L., *ob. cit.*, pág. 352.

(37) *Ídem* nota 36.

(38) Cfr. GARCÍA LOSADA, L., *ob. cit.*, pág. 358.

rencia interna del tributo, pues no cuadraban por igual a sus dos elementos el régimen de incompatibilidades con otros tributos, la definición de hechos imposables, el cuadro de exenciones ni el procedimiento de liquidación, pero se respetaba el valor normativo de la tradición» (39). Sirva como resumen de la opinión de este autor sobre el resultado final de la reforma este párrafo: «Cien años de apretada legislación y la variada problemática del complejo hecho económico-acto jurídico-documento han querido ser subsumidos en una fórmula de síntesis -la del acto jurídico que, formalizado en instrumento notarial, tiene por objeto cantidad o cosa valuable-, en el seno de un intento más general de simplificar y dar coherencia a todo el sistema fiscal. El precio de tanto laconismo fue una lamentable falta de claridad» (40).

El resultado de la reforma evidentemente no satisfizo las expectativas generadas, pues la tributación residual de los actos de contenido económico vinculada a su formalización en documento notarial e inscrita en un gravamen en el que comparte habitación y enseres con el sustituto del timbre de dimensión, no sólo no contribuyó a despejar las dudas que la denominada cuota variable del Impuesto de Timbre despertó en su momento, si no que en la literalidad de los preceptos que la regulaban estaba presente un más que acusado sesgo documental.

La reforma del ITPAJD de 1980 no contribuyó a clarificar la situación, pues mantuvo los mismos criterios. Además, supuso la introducción de dos cambios que vinieron a dificultar aun más el entendimiento del gravamen: se añadió como requisito adicional a los de valuabilidad del objeto y formalización del acto o contrato en documento notarial, el de la aptitud de éste para acceder al Registro de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial y se suprimió la incompatibilidad con el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

En relación al primero de los cambios señalados, la intención del legislador pudo ser, según PALAO TABOADA, «apuntalar el claudicante fundamento de este concepto tributario evocando» al impuesto de registro, que, por otra parte, «nunca existió en nuestro país» (41). Citando a TEJERIZO, afirma que «más que un embrión» de dicha figura «se trata en realidad de un aborto, que, de haber llegado a término, hubiera nacido con un siglo de retraso. Basta observar que el impuesto no se vincula al efectivo registro, ni siquiera a la obligación de inscribir, sino a la mera posibilidad de inscripción» (42).

El segundo de los cambios altera el régimen de compatibilidad entre el gravamen de alícuota proporcional y los otros impuestos que recaen sobre el tráfico patrimonial al eliminar el obstáculo legal que impedía la concurrencia de dicho gravamen y del Impuesto General del Tráfico de Empresas (y del Impuesto sobre el Valor Añadido a partir de 1986, en que sustituye a aquél) en relación a un mismo acto o negocio. Esta medida, además de provocar doble imposición, repercutiendo con ello

---

(39) Cfr. GARCÍA LOSADA, L., *ob. cit.*, pág. 358.

(40) Cfr. GARCÍA LOSADA, L., *ob. cit.*, pág. 341.

(41) Cfr. PALAO TABOADA, C., *ob. cit.*, pág. 182.

(42) *Ídem* nota 41.

negativamente sobre el tráfico mercantil, socava las bases en las que se apoyaban los pilares que servían de justificación a la pervivencia de la figura. Si el gravamen de alícuota proporcional podía contar con un hueco en el sistema tributario (el de las transmisiones no gravadas por otros impuestos de tráfico), con esta modificación se le lleva a invadir parcelas que no le correspondían con arreglo al sentido que parecía justificar su establecimiento en 1964. Al respecto, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ señala que «en la legislación actual se ha suprimido deliberadamente la referencia a la sujeción de los actos gravables al IVA (dentro de los supuestos de incompatibilidad con el gravamen variable de actos jurídicos documentados). Esta omisión es recusable y propicia el cáncer económico de la doble imposición. No debe olvidarse el carácter de cobertura residual que tiene el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Deben sujetarse a él los actos gravables que no hayan soportado otros tributos incidentes sobre idéntico presupuesto jurídico-económico» (43).

En el vigente Texto Refundido de 1993, los artículos dedicados a la regulación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en relación a los documentos notariales mantienen la misma redacción e incluso numeración que sus antecesores del Texto Refundido de 1980. Se produce simplemente un cambio de orden en dos artículos, al regularse en la nueva ley el sujeto pasivo en el artículo 29 (su localización anterior era el art. 30) y la base imponible en el 30 (que antes aparecía en el art. 29).

Transcurridos más de veinte años desde la reforma que apuntaba la superación de criterios de imposición ajenos al sustrato económico de las operaciones y apegados al formalismo que las arroja, nos encontramos en la misma situación que nos colocó la desorientadora regulación que finalmente resultó de tan renovadores propósitos.

Y la consecuencia del complejo y oscuro engendro legal que conforman los preceptos a que nos referimos ha sido que gran parte de la doctrina administrativa y alguna jurisprudencia han identificado en el gravamen de alícuota proporcional del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados un impuesto documental, que aplican sin atender a la sustancia económica de los actos o negocios a los que el documento sirve de soporte. El nuevo Reglamento de ITPAJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, incorpora esta corriente interpretativa a su articulado adquiriendo las tesis documentalistas rango normativo.

Llegados a este punto, conocidos los antecedentes de la actual situación, procede ya recalcar en el Derecho positivo vigente para su examen. Como señalábamos, la regulación de la materia que nos ocupa se encuentra en los artículos 28 a 32 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD. Los artículos 28, 29, 30 y 31 aparecen encabezados por un título, distinto para cada uno de ellos y que resulta ser, por el mismo orden que los artículos: «hecho imponible», «sujeto pasivo», «base imponible» y «cuota tributaria».

En el artículo 28, que parece estar reservado a la descripción del hecho imponible, se establece que «están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales en los términos que establece el artículo 31».

---

(43) Cfr. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *ob. cit.*, págs. 54-55.

La remisión al primero de los preceptos que, atendiendo al sistema de títulos que utiliza la ley, viene reservado al tratamiento de la cuota tributaria, evidencia que la descripción del hecho imponible no se agota en el artículo 28.

El artículo 31 tiene dos apartados. El primero contiene varios elementos del denominado gravamen fijo. A saber:

*Aspectos del hecho imponible.* Respecto de los documentos a que se refiere el artículo 28, el gravamen se exige, por lo que se refiere a escrituras y actas, tanto en relación con las matrices como con las copias (el art. 32 aclara que el gravamen es extensivo a segundas y sucesivas copias expedidas a nombre del mismo otorgante), por los testimonios y no por las copias simples.

*Parámetros.* Son el pliego o el folio, a elección del fedatario público.

*La cuota.* La cuota unitaria, que se fija en 25 pesetas por folio y 50 pesetas por pliego.

*La forma de liquidar el tributo.* Es mediante timbre fijo.

El segundo apartado regula también varios aspectos del gravamen de alícuota proporcional:

*Aspectos del hecho imponible:* los documentos en relación a los cuales se aplica son las primeras copias de escrituras y actas notariales. Han de tener por objeto cantidad o cosa valuable. Han de contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, y de la Propiedad Industrial. Los actos o contratos en cuestión no han de estar sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias del propio ITPAJD. El precepto señala, además, que la tributación por este concepto se realizará «en cuanto a tales actos o contratos».

*Cuota:* es proporcional y se determina aplicando a la base imponible (definida en el art. 30) un tipo impositivo del 0'5 por 100 o el que resulte aplicable en cada Comunidad Autónoma, que hubiese asumido competencias normativas en materia del ITPAJD (44).

*Forma de liquidar el tributo:* para las actas de protesto, mediante el empleo de efectos timbrados. Para el resto de documentos, no se dice, pero mediante autoliquidación.

El artículo 30 se refiere, como ya hemos apuntado, a la base imponible del gravamen variable. La misma es, con carácter general, el valor declarado del objeto del documento público y en el supuesto de las actas de protesto, la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.

---

(44) Conforme a la redacción dada al artículo 31 del TRLITPAJD por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias.

El artículo 29, por último, se refiere al sujeto pasivo, que puede ser el adquirente del bien o derecho, en el supuesto de adquisiciones. En los demás las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Como queda expuesto, la regulación no es un ejemplo de precisión y buena sistemática, y en el aspecto en que se evidencia mayor falta de claridad es a la hora de determinar los presupuestos de hecho configuradores de los impuestos contenidos en estos preceptos.

No vamos a dedicarnos al estudio en su integridad de los dos gravámenes expuestos, pues no es éste el objeto del presente trabajo. Nos detendremos sólo en el hecho imponible, y exclusivamente en relación al gravamen de alícuota proporcional, pues el gravamen de tipo específico tampoco cabe en el limitado alcance del trabajo. Basten respecto al mismo las referencias hechas hasta el momento, que entendíamos absolutamente necesarias para la comprensión de la materia desarrollada y una consideración: el sentido de su regulación legal tampoco puede ser ajeno a los principios que informan nuestro sistema tributario so pena de incurrir en inconstitucionalidad.

Se deduce prácticamente del método que adoptamos que, como ya apuntábamos al principio de este apartado, consideramos a las dos figuras (gravamen de tipo específico y gravamen de alícuota proporcional) como impuestos distintos. No se trata de una postura apriorística. Ya hemos dado razones que la avalan, y además a ella llegaremos tras el examen del hecho imponible. Simplemente añadiremos, antes de iniciar dicho examen, que atendiendo tan sólo a aspectos de estas figuras que se manifiestan de forma evidente, creemos encontrar suficientes elementos diferenciadores que justifiquen un deslinde conceptual de ambas.

Lo primero (aunque en el orden estructural lógico del tributo sea lo último), por ser lo más obvio, es que uno de los gravámenes es «fijo» y el otro es «variable». Esto, en términos de cuota, como ya hemos expuesto en el inicio de este trabajo, no es cierto, ya que tanto en una figura como en la otra, aquélla es variable. Pero mientras que en el denominado gravamen fijo la variación viene dada por el número de folios o pliegos que formen el documento, ya que la cuota se define como el resultado de aplicar una cantidad fija sobre dichos parámetros, en el «variable» resulta del distinto valor del «objeto directo» de los documentos en cada caso, por ser la cuota producto de la aplicación de un tipo proporcional (0'5%) (45) sobre dicho valor. Este aspecto diferenciador es básico, trasciende a todos los demás y sólo con él sería suficiente para justificar la separación conceptual de las dos figuras, pues constituye uno de los rasgos configuradores de una de ellas.

Otro rasgo distintivo de las dos figuras es su aptitud para concurrir con otros tributos. Mientras que el gravamen de tipo específico resulta compatible, en relación con un mismo acto o negocio, con cualquier otro gravamen, incluso con el propio gravamen de alícuota proporcional, éste, en cambio, se muestra incompatible con otras figuras del sistema tributario.

---

(45) O el que resulte aplicable en cada Comunidad Autónoma.

La imposibilidad de que el gravamen de tipo específico no sea exigido por causa de exención es otra nota que lo diferencia del gravamen de alícuota proporcional.

Éstos son, en suma, algunos de los rasgos más evidentes que ponen de manifiesto la realidad tributaria tan dispar que constituyen ambas figuras y que nos sirven para justificar su estudio separado.

Entrando ya en el estudio del hecho imponible del gravamen de alícuota proporcional, y atendiendo a la construcción de esta categoría en el seno de la doctrina científica, podemos señalar que la relación jurídica tributaria requiere que la hipótesis normativa en que el hecho imponible consiste y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (o como sostiene Fernando PÉREZ ROYO «fundamenta o legitima la adquisición de la prestación tributaria por la Administración» (46)) contemple un hecho, acto, negocio, estado o situación en el cual al menos sean identificables dos aspectos: la propia situación de hecho (el elemento objetivo del hecho imponible) y la relación existente entre ésta y un sujeto, consecuencia de la cual aquél resulta su actor y sujeto pasivo, por ello, de la obligación tributaria (el elemento subjetivo del hecho imponible) (47).

La relación jurídica tributaria es impensable sin el sujeto pasivo y como hechos imponibles sólo caben hipótesis cuya materialización o realización corresponda a personas. Un objeto en sí mismo no puede constituir hecho imponible de un tributo. No es una hipótesis válida, al no presentarse ligado a un sujeto. Sin elemento subjetivo no hay hecho imponible.

En razón de lo expuesto se puede concluir que las escrituras, actas y testimonios notariales a que se refiere el artículo 28 de la Ley del ITPAJD, a pesar del tenor literal del precepto, no pueden constituir el hecho imponible del impuesto. Podrían ser, a lo sumo, como señala PONT MESTRES, «el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del gravamen fijo» (48).

Los elementos del hecho imponible del gravamen de alícuota proporcional hay que comenzar a buscarlos en el apartado 2 del artículo 31 de la ley.

En este precepto se deslindan claramente dos aspectos: de una parte, la formalización documental y de otra, el contenido del documento. Respecto del documento, se precisa que ha de consistir en primeras copias de escrituras y actas notariales, respecto del contenido de dichos documentos, que el mismo se trate de actos o contratos cuyo objeto consista en cantidad o cosa valuable, inscribibles en el Registro de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del propio ITPAJD.

---

(46) Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario, parte general*. Ed. Civitas, cuarta edición (1994), pág. 125.

(47) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. «Análisis Jurídico del hecho imponible», en *Hacienda y Derecho*, IV; VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., «Consideraciones sobre el hecho imponible» en *RDFHP*, n.º 39, págs. 529-584.

(48) PONT MESTRES, M., *ob. cit.*, pág. 115.

El contenido constituye el aspecto esencial en la descripción del presupuesto de hecho, pues en el texto del precepto se precisa, que este gravamen «variable», que se suma al denominado «fijo» que se aplica por razón de la documentación (la ley reza «tributarán, además»), procede «en cuanto a tales actos o contratos». Es decir, que el vértice de la descripción del presupuesto de hecho de este impuesto no se encuentra en el documento, ni en la formalización documental, sino en los actos o contratos que constituyen el contenido del documento. El aspecto documental forma parte del presupuesto de hecho pero como algo accesorio.

En este sentido PONT MESTRES afirma que «conforme se aprecia fácilmente, el gravamen incide no ya sobre el documento en sí mismo, sino sobre su contenido, ceñido a actos o contratos. Ha de retenerse, porque es relevante, que aunque la ley conecta el tipo impositivo con las primeras copias de escrituras y actas notariales, es decir, queda atraído por estos documentos, sin embargo, gravita sobre su contenido, conforme expresa claramente la frase en cuanto a tales actos o contratos» (49).

Podríamos expresar esta circunstancia diciendo que estamos ante un impuesto que recae sobre actuación jurídica documentada y no sobre documentación de actuación jurídica, es decir, sobre los actos para los cuales el documento sirve de soporte y no sobre este vehículo, el cual opera como un elemento más en la descripción completa del hecho imponible, necesario eso sí, pero subordinado al elemento principal constituido por la actuación jurídica.

Debemos, además, hacer hincapié en un aspecto en el que con frecuencia se tropieza: tiene que existir un verdadero acto jurídico. La presencia de un documento que, aparentemente reúne todas las circunstancias descritas por la norma como el presupuesto fáctico del impuesto, por tratarse de un documento notarial, con acceso a uno de los registros públicos a que en dicha descripción se alude no es suficiente. Es preciso que el contenido del documento en cuestión consista en un acto jurídico. MARTÍNEZ LAFUENTE ha señalado que el primero de los presupuestos sustanciales de este tributo es la existencia de un acto jurídico, no siendo suficiente que se documenten simples situaciones de hecho o la solicitud de la práctica de operaciones registrales (50).

Según la definición de CASTÁN, acto jurídico es el hecho humano producido por voluntad consciente y exteriorizada y productor de efectos jurídicos (51). DÍEZ-PICAZO y GULLÓN coinciden con CASTÁN al apuntar como rasgos definitorios del acto jurídico la actuación humana, la voluntariedad, la consciencia y la producción de efectos jurídicos, destacando que esta última nota

---

(49) *Cfr.* PONT MESTRES, M., *ob. cit.*, pág 115.

(50) *Cfr.* MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Manual...* 4.ª. Edición, *op. cit.* págs. 464-466.

(51) *Cfr.* CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho Civil Español Común y Foral*. Tomo I, vol. II, Reus. Reimpresión de la 14.ª edición, Madrid, 1987, págs. 667-669.

se deriva en el acto jurídico en sentido estricto de la existencia de una previsión normativa. Un acto humano es jurídico si produce efectos jurídicos, y esto sólo sucede si existe una norma jurídica que lo establezca. Precisamente, que los efectos jurídicos procedan de una previsión normativa y no de un acuerdo entre las partes es lo que diferencia los actos jurídicos en sentido estricto de los negocios jurídicos (que son unos actos jurídicos en sentido amplio) (52).

Es preciso, por tanto, que el contenido de los documentos notariales a los que se refiere el impuesto sean actos jurídicos. La ausencia de las notas de actuación humana, voluntariedad, conciencia o producción de efectos jurídicos apartan al acto en cuestión de la categoría de jurídico. La mera ejecución de actos que ya han desplegado sus efectos jurídicos previamente, no constituye acto jurídico y a su formalización en documento notarial no le es exigible el impuesto.

Además de la razones expuestas en favor del carácter no documental del impuesto, que se extraen del mismo texto de la norma, existe otra circunstancia que incide poderosamente en favor de este criterio. En defensa de las tesis documentalistas y para acomodarlas al principio de capacidad de pago se ha manifestado que la documentación solemne incorpora por sí misma un valor. Pero en el gravamen de alícuota proporcional no es este valor, un tanto ideal, el que se tiene en cuenta para determinar el impuesto. La dimensión de la cuota en un impuesto como el que examinamos, de cuota proporcional, está en función de la mayor o menor medida que alcance el elemento mensurable de contenido económico que se toma en consideración al configurar el gravamen.

Uno de los aspectos del presupuesto de hecho consiste en la valuabilidad del objeto de los actos o contratos y precisamente en función de la medida del valor de dicho objeto, la dimensión de la cuota será mayor o menor.

Resulta ser éste el enlace de este impuesto con el principio de capacidad económica. Si el objeto directo del acto o contrato es valuable (y concurren las demás circunstancias descritas por la norma), el supuesto se acomoda a la hipótesis legal y se produce el hecho imponible, pues se está en presencia de una manifestación de capacidad económica sujeta a gravamen. Si el objeto no es valuable no existe la manifestación de capacidad económica que la ley ha tomado en consideración para establecer el tributo.

Atendiendo a lo expuesto, y al contenido de los preceptos 28 a 32 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, podemos decir que el hecho imponible del impuesto de alícuota proporcional que en los mismos se regula lo constituye la realización de actos o contratos cuyo objeto directo resulte una cantidad o una cosa valuable, que sean inscribibles en el Registro de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial y no encontrándose sujetos al Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones ni a los conceptos transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del propio ITPAJD, se formalicen en escritura o acta notarial.

---

(52) Cfr. DÍEZ-PICAZO, L y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil*. Volumen 1. Editorial Tecnos. 4.ª Ed. 1981.

*c) Conclusiones.*

1. Los artículos 28 a 32 del Texto Refundido del ITPAJD aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, contienen la regulación de dos impuestos distintos: uno que referido a la documentación notarial de actos utiliza como parámetro el número de folios o pliegos empleados, aplicando para el cálculo de la cuota tipos de gravamen específicos, y otro, en el que la cuota se determina mediante la aplicación de un tipo proporcional a la base imponible.
2. La confusa redacción de los preceptos que regulan el impuesto de alícuota proporcional y la interpretación que de los mismos se ha hecho, identificando en éstos un gravamen documental, es fruto de la influencia que los antecedentes históricos de esta figura han tenido en su actual configuración normativa. El gravamen es heredero de figuras que le precedieron en otras épocas en las que el deber de contribuir no se sustentaba en el principio de justicia. La reforma fiscal de 1964 pretendió adecuar este impuesto a las exigencias que se derivan de este principio, pero los confusos términos en los que se produjo su regulación positiva, en los que está presente la influencia del pasado y que, en lo esencial, se han mantenido inalterables hasta nuestros días, han provocado interpretaciones del mismo que lo conciben como un gravamen de documentos.

Pero el único modo de hacer compatible el impuesto con las exigencias que se derivan de los principios constitucionales de nuestro sistema tributario es interpretar los preceptos que lo regulan de modo que el contenido de los mismos encaje pacíficamente dentro de los límites marcados por aquéllos.

3. El impuesto de alícuota proporcional no es, por tanto, un «gravamen documental», significando esto que el presupuesto de hecho que legitima la exigencia del gravamen no es el documento. Como hemos puesto de manifiesto no es concebible que un objeto pueda constituir hecho imponible de un tributo. La obligación de contribuir recae sobre la persona en razón de su participación o vinculación con el presupuesto normativo en los términos que se establecen o desprenden del propio presupuesto de hecho, por ello, dicho presupuesto de hecho necesariamente consiste en acciones o situaciones atribuibles o vinculadas a personas por cuya realización o vínculo, precisamente, les es exigible el tributo, las cuales, además deben poner de manifiesto directa o indirectamente la capacidad económica de aquellos sujetos. Un objeto aisladamente considerado no es un presupuesto válido para justificar la exigencia de un tributo, la situación jurídica en la que se encuentre un objeto en relación a una persona, sí (propiedad, posesión, etc.). Por este motivo no se puede sostener que el hecho imponible del impuesto de alícuota proporcional de actos jurídicos formalizados en documento notarial sean los documentos notariales utilizados.

4. El hecho imponible del impuesto a que nos referimos es una construcción compleja, en el sentido de formada por varios elementos, entre los que destaca como principal la realización de ciertos actos o contratos (en la ley se señala que este impuesto se exige «en cuanto a tales actos o contratos»).

Ha de tratarse de actos jurídicos, es decir, de actos humanos, voluntarios, conscientes y productores de efectos jurídicos. La falta de alguno de estos requisitos les aleja de esta condición y por tanto del impuesto. En concreto, la no producción de efectos jurídicos de ciertos actos, que constituyen una mera ejecución de actos previos que ya desplegaron su eficacia, determina que los mismos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del impuesto, queden fuera del ámbito objetivo de aquél.

Los demás elementos son requisitos que deben reunir dichos actos:

- Tener por objeto cantidad o cosa valuable. Constituye el enlace del presupuesto de hecho con el principio de capacidad económica, ya que la dimensión de este elemento mensurable es la que va a determinar el importe de la cuota.
- No encontrarse sujeto a los conceptos transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Pone de manifiesto el carácter complementario de este impuesto con dichas figuras. El impuesto va dirigido al mismo ámbito que aquéllas aunque incidiendo en las parcelas que las mismas no tocan, siempre y cuando además concurren los demás elementos del hecho imponible.
- Formalizarse en documento notarial consistente en escritura o acta. Los actos y contratos a los que alcanza el impuesto son sólo aquellos que acceden a la protocolización notarial.
- Resultar inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial. Es un requisito introducido sin mucha justificación en la Reforma de 1980, que pretende conferir a este impuesto rasgos propios de los impuestos de registro que, por otra parte, nunca existieron en nuestro sistema impositivo.

## **2. Los supuestos contenidos en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados examinados a la luz de los principios que se desprenden de la regulación legal del gravamen de alícuota proporcional del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados aplicable en relación a los documentos notariales y de la Directriz 69/335/CEE.**

Una vez expuesto el sentido y alcance que entendemos debe darse a la regulación legal del impuesto objeto de nuestro estudio, pasamos ya a utilizar las conclusiones alcanzadas a modo de piedra de toque con cada uno de los supuestos tratados en el artículo 75 del Reglamento de 1995.

a) *La ampliación de capital con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones* (53).

La ampliación o aumento de capital es la operación jurídica en virtud de la cual se eleva la cifra de capital social que figura en los estatutos (54).

Es precisamente la consecuencia formal de una ampliación de capital su dato más característico: en todo caso, se va a producir una modificación de los estatutos que, sin embargo, no tiene por qué conllevar una modificación en el patrimonio de la sociedad (55).

Si analizamos el TRLITPAJD, encontramos cómo todo aumento de capital social, en principio, es una operación sujeta al Impuesto sobre Operaciones Societarias (art. 19.1.1.º). Sin embargo, el apartado 2.º de este mismo artículo 19 declara no sujeto un tipo de ampliaciones de capital: las ampliaciones de capital que se realicen con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

En consecuencia, si interpretamos literalmente este precepto, al declararse no sujeta esta modalidad de ampliación de capital, se cumplen todos los requisitos que exige el artículo 31.2 del TRLITPAJD para que la operación quede sujeta a la «modalidad gradual» del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (Documentos Notariales):

- Primera copia de escritura pública.
- Que su objeto sea cantidad o cosa valuable. Es decir, el importe de la ampliación es el objeto directo y propio del acto documentado (56).
- Que contenga un acto inscribible en un Registro Público. Igualmente, al implicar una modificación de los estatutos sociales, la ampliación de capital con cargo a la prima de emisión de acciones precisa de formalización notarial e inscripción en el Registro Mercantil (57).
- Que la operación no esté sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales y operaciones societarias del ITPAJD.

---

(53) Las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 no se manifiestan sobre este supuesto recogido en el apartado 1 del artículo 75 del Reglamento, al no haber sido objeto de impugnación en los recursos que las mismas resuelven.

(54) Cfr. URÍA, R: «Derecho Mercantil, 21 Ed., MP, Madrid, 1994, pág. 379.

(55) Cfr. SÁNCHEZ CALERO, F.: «Instituciones de Derecho Mercantil», Ed. *Revista de Derecho Privado*, reimpresión de la 13.ª Ed., Madrid, 1988, pág. 236.

(56) Sobre el análisis de este requisito, Cfr. MENÉNDEZ, J.: *Nueva fiscalidad de los actos jurídicos documentados*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1994, págs. 23-25.

(57) Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 4.ª Ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 385.

Y es precisamente esta interpretación literal (58), a nuestro juicio totalmente errónea, la que intenta hacer valer el RITPAJD, al declarar que «tributará» por la cuota gradual de actos jurídicos documentados la primera copia de la escritura notarial que documente una ampliación de capital del tipo señalado.

Volviendo al artículo 19.2 del TRLITPAJD, nos damos cuenta que el precepto tiene como clara finalidad evitar la doble imposición de las primas de emisión, por el Impuesto sobre Operaciones Societarias, que se produciría en dos momentos distintos: cuando se exigen a los nuevos accionistas (ya que el art. 25 del TRLITPAJD señala que la base imponible en la ampliación de capital de sociedades que limitan la responsabilidad de los socios está constituida por el importe nominal de la ampliación con adición de las primas de emisión) y cuando la reserva constituida con estas primas se capitalice (ya que el art. 19.1 del TRLITPAJD declara sujetas las ampliaciones de capital del tipo que sean) (59).

Si analizamos brevemente la evolución histórica del gravamen de las primas de emisión de acciones, encontramos que siempre ha sido objeto de polémica. En un momento inicial, hasta la aprobación del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, no estuvo clara su subsumición en las operaciones societarias (60) y una vez que la norma dejó clara su naturaleza como aportación societaria, ajena al régimen de transmisiones patrimoniales onerosas, se planteó el problema de la doble tributación de las mismas, ya que las primas de emisión se incluían ya en la Ley 32/1980, de 21 de junio, en el precepto relativo a la base imponible en la constitución y aumento de capital social de las sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios (art. 15).

La Ley de 1980, para evitar una nueva imposición de las primas de emisión en el momento en que se capitalice la reserva por ellas constituida, estableció la no sujeción de esta última operación (art. 11.2).

---

(58) Interpretación que se reflejó, con anterioridad a la aprobación del vigente Reglamento, en una Contestación a consulta de la Dirección General de Tributos, de 27 de diciembre de 1993, recogida en CISS, vol. VIII-1, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pág. 303.

(59) *Cfr.* MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, pág. 390

(60) Muy sucintamente señalar que la polémica se basaba en la posible calificación de la prima de emisión como un «exceso de aportación», con la consecuencia fiscal de ser tratada como transmisión onerosa, basándose en lo dispuesto en el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 7 de noviembre de 1947 (art. 19.2); o bien calificarla como «aportación», siguiendo el mismo régimen que el resto de las aportaciones sociales.

El Reglamento citado solucionó la cuestión, señalando que tributaría como constitución el aumento de capital, tanto si se efectúa mediante nuevas aportaciones o en virtud de reservas, plusvalías o utilidades (art. 19.11). Solución que adopta la normativa posterior al incluir el artículo 15 de la Ley 32/1980 las primas de emisión en la base imponible. Un estudio pormenorizado de la cuestión puede verse en MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», 2.ª ed., Ministerio de Hacienda, 1980, pág. 526 y ss.; igualmente puede consultarse CAZORLA PRIETO, L.M.: «Tributación de las operaciones societarias (aspectos sustantivos)», IEF, Madrid, 1982, pág. 194 y ss, y más recientemente DE PABLO VARONA, C.: «El impuesto sobre operaciones societarias. Análisis de su régimen jurídico», Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 233 y ss.

El legislador quiso que sólo se tributara una vez por las primas de emisión de acciones: en el momento en que se desembolsan por los accionistas (integrando la prima la base imponible de la ampliación de capital), sin embargo, para conseguir su propósito utilizó un instrumento jurídico inadecuado que no resuelve el problema sino que lo mantiene, sustituyendo la modalidad del impuesto aplicable.

Si tenemos en cuenta la relación entre el gravamen de alícuota proporcional de los documentos notariales y el Impuesto sobre Operaciones Societarias apreciamos claramente este efecto: al declarar no sujeta la ampliación de capital con cargo a la prima de emisión de acciones, se cumplen formalmente todos los requisitos del artículo 31.2 del actual TRLITPAJD. Así, en lugar de tributar dos veces por el Impuesto sobre Operaciones Societarias (con un tipo de gravamen del 1%), se tributa en un primer momento por este impuesto y posteriormente por el de actos jurídicos documentados (con un tipo del 0'50%) (61).

Por tanto, el gravamen de las primas de emisión de acciones resulta incompatible con la Directriz 69/335/CEE (62) al establecer su artículo 10 que los Estados miembros no percibirán, al margen del impuesto sobre las aportaciones al que se refiere la norma (que las somete, ex art. 7, a un tipo único que no puede exceder del 1%) ningún impuesto sobre las operaciones recogidas en el artículo 4, que contempla la ampliación del capital social mediante la aportación de bienes de toda clase (art. 4.1.c) o por capitalización de beneficios o reservas permanentes o provisionales (art. 4.2.a) (63).

Sobre la interpretación del artículo 10 de la Directiva mencionada, es suficientemente explícita la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 2 de febrero de 1988 (64), al declarar que «los artículos 10 y 11 de la Directiva 69/335 deben interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no está autorizado para sujetar a las sociedades de capital definidas en el artículo 3 de la Directriz a un tributo distinto del impuesto sobre las aportaciones y de los impuestos mencionados en el artículo 12 respecto de las operaciones mencionadas en los artículos 10 y 11 de esta misma Directiva».

La solución al problema señalado se habría alcanzado fácilmente si el legislador en lugar de intentar establecer un supuesto de no sujeción en el caso de ampliación de capital con cargo a la prima de emisión de acciones, hubiera preceptuado la exención de esta operación. Además, desde la técnica jurídica ésta es la única solución correcta.

---

(61) En este sentido, Cfr. DE PABLO VARONA, C.: *El impuesto sobre operaciones societarias*, op. cit., pág. 236.

(62) DOCE, n.º L 249 de 3 de octubre de 1969.

(63) Este apartado 2 del artículo 4 fue objeto de nueva redacción por la Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio de 1985 (DOCE, n.º L 156 de 15 de junio de 1985), en el sentido de poder continuar gravando esta operación sólo cuando el 1 de julio de 1984 estuviesen ya gravadas al tipo del 1 por 100.

(64) Recogida en CISS, vol. VIII-Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, pág. 260/2 y ss.

En efecto, cuando se amplía la cifra de capital social, tanto si existen efectivas aportaciones de los socios en ese momento, como si se hace con cargo a reservas o plusvalías, se está realizando el hecho imponible del Impuesto sobre Operaciones Societarias. Ésta es la solución normativa que se adoptó a partir del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales (65) y que tiene un claro asien- to legal a partir de 1980 (66).

Como bien ha señalado el profesor MARTÍNEZ LAFUENTE, la razón de ser de este impues- to que inicialmente era el desplazamiento patrimonial desaparece, y lo importante pasa a ser el pro- pio acto u operación, que en muchos casos deberá venir reflejado en documento notarial (67).

Así, el artículo 19.2 actual más que un supuesto de no sujeción es una norma de exención, como lo refleja claramente el siguiente hecho: si desapareciera este apartado del artículo 19, la modalidad de ampliación de capital que estamos analizando se vería sometida a gravamen por ope- raciones societarias, pues el artículo 19.1 no distingue entre los diferentes tipos de ampliación de capital.

No es objeto de este trabajo realizar un análisis pormenorizado de las diferencias entre exen- ción y no sujeción, baste recordar siguiendo al profesor SAINZ DE BUJANDA, que las normas declaratorias de la no sujeción carecen de eficacia constitutiva (68) de tal manera que el derecho a la no sujeción nace de la propia norma que regula el hecho imponible, siendo simplemente «pre- ceptos didácticos» (69). La exención, en cambio, se refiere a hechos o personas que están sujetos al tributo y se les releva de la carga que el mismo lleva consigo, de tal manera que es preciso decla- rarlo expresamente.

La exención no se consigue mediante una simple interpretación de la norma tributaria sino que es necesario un precepto que lo establezca, que tenga esta eficacia singular, de tal manera que la eficacia de la norma general reguladora del hecho imponible se anule en relación a determinados hechos o personas (70).

---

(65) Que en su artículo 19 expresamente establecía que tributaría como constitución de sociedad la ampliación de capital, ya se realizara mediante nuevas aportaciones, ya en virtud de la transformación de reservas, plusvalías o utilidades no repartidas.

(66) En este sentido, *vid.* Sentencias del Tribunal Supremo de 14-11-90, de 13-6-94 y de la Audiencia Nacional de 23-1-88, admitiendo la tributación de la ampliación de capital con cargo a reservas, en el marco del Real Decreto Legis- lativo 3050/1980, de 30 de diciembre.

(67) *Cfr.* MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos docu- mentados*, 2.ª Ed., Ministerio de Hacienda, págs. 463-465.

(68) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Teoría jurídica de la exención tributaria. Notas para un coloquio*, Madrid, 1964, pág. 408 y ss.

(69) En palabras utilizadas por el propio SAINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, pág. 411.

(70) SAINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, pág. 411.

En el ámbito que nos ocupa, el legislador parece haber olvidado las relaciones entre las diferentes modalidades del ITPAJD, concretamente que el gravamen de alícuota proporcional de los documentos notariales es un tributo sustitutivo del impuesto de operaciones societarias, en la medida en que «la sujeción por éstos de ciertos hechos exige que no estén previamente tipificados por otros tributos, pues de lo contrario se produciría una doble imposición» (71).

Siguiendo las palabras del profesor LOZANO SERRANO, es obvio que un hecho exento (en nuestro caso la ampliación de capital con cargo a la reserva de prima de emisión de acciones) está sujeto al tributo (Impuesto sobre Operaciones Societarias) y, por tanto, no puede integrar el hecho imponible de un tributo sustitutivo, a diferencia de lo que ocurriría si realmente se tratara de un supuesto de no sujeción.

Diferentes autores se han manifestado en este sentido (72) en términos parecidos, el profesor MARTÍNEZ LAFUENTE ha señalado que cuando la reserva de prima de emisión de acciones se capitaliza nos encontramos ante una ampliación de capital sin base imponible, cuando la totalidad de la ampliación se nutre con aportaciones que ya han soportado el gravamen (73). El autor critica la solución que da nuestra normativa interna al problema y señala que hubiera sido más acorde con la naturaleza y estructura del nuevo impuesto haber eximido la tributación de las primas en el momento de su exigencia para gravar, en cambio, su capitalización (y así someter a gravamen todas las modalidades de ampliación de capital) (74).

*b) La modificación de una sociedad por cambio total o parcial del objeto social.*

El artículo 75.2 del RITPAJD establece expresamente: «La que documente una modificación de sociedad por cambio total o parcial del objeto social, tenga o no relación con las actividades anteriormente desarrolladas por la sociedad, no sujeta la modificación a la modalidad de "operaciones societarias", tampoco tributará por la expresada modalidad gradual de "actos jurídicos documentados"».

Como se puede observar, el precepto se refiere tanto a la sustitución del objeto social como a cualquier cambio o modificación en el mismo, ya que en todo caso supondrá una modificación de los estatutos sociales, aunque el primer caso, por su importancia, haya sido objeto de mayor atención por el legislador mercantil (75).

(71) Cfr. LOZANO SERRANO, C.: «Exenciones y derechos adquiridos», Tecnos, Madrid, 1988, pág. 21.

(72) Así, CAZORLA PRIETO, L.M.: «Tributación de las operaciones societarias», IEF, Madrid, 1982, pág. 218, y DE PABLO VARONA, C.: «Régimen tributario...», *op. cit.*, pág. 235.

(73) Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Directriz comunitaria de 17 de julio de 1969 reguladora del Derecho de Aportación», *C.T.*, n.º 30, 1979, pág. 140 y ss.

(74) Opinión que igualmente manifiesta en su obra «Manual del Impuesto ...», 2.ª Ed., *op. cit.*, pág. 541.

(75) Como ha señalado el profesor URÍA, R.: *Derecho Mercantil*, 22.ª Ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 357, ante una sustitución del objeto social la Ley de Sociedades Anónimas establece una serie de cautelas y la principal de ellas se concreta en el derecho a separarse de la sociedad para los accionistas que no hayan votado a favor del acuerdo y a los accionistas sin voto (art. 147 LSA).

En todo caso, y con independencia de que la solución señalada por el RITPAJD nos parezca correcta, el precepto transcrito resulta superfluo, ya que la no tributación de un cambio en el objeto social por actos jurídicos documentados al tipo del 0'50 por 100 se deriva directa y claramente del artículo 31.2 del TRLITPAJD. Ante una modificación de los estatutos sociales de esta naturaleza (exactamente igual que si se tratara de un cambio de denominación o domicilio de una sociedad) nos encontramos con que no se cumple el primer requisito del precepto legal, es decir, la escritura que documenta este cambio no tiene por objeto cantidad o cosa valuable (76).

Como ha señalado MARTÍNEZ LAFUENTE (77) este requisito es el más consustancial a la modalidad de cuota gradual, según se deriva del artículo 27.2 del TRLITPAJD, y en el supuesto que venimos analizando parece claro que no aparece, ni siquiera tangencialmente, ninguna cantidad o cosa valuable, pues lo normal es que en una escritura pública que documente un cambio en el objeto social no aparezca ninguna referencia numérica o cosa tasable (78).

*c) La prórroga o transformación de sociedad (79).*

Ante esta operación societaria el RITPAJD adopta una solución de signo contrario a la establecida para el caso de la modificación del objeto social.

Así, el artículo 75.3 establece que las primeras copias de escrituras notariales «que incorporen las operaciones no sujetas a la modalidad de "operaciones societarias" de prórroga o transformación de sociedad, tributarán por la cuota gradual de "actos jurídicos documentados" sobre la base del haber líquido de la sociedad en el momento de la adopción del acuerdo».

Aunque el Reglamento regula conjuntamente las dos operaciones societarias, la transformación de sociedad y la prórroga tienen sustantividad propia que aconseja su separación a efectos de nuestro análisis.

---

(76) Cfr. DE PABLO VARONA, C.: *Algunas deficiencias...*, op. cit., pág. 718 y CERVELLO GRANDE, J.M.: «El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: sus relaciones internas y externas», en *Impuestos*, Tomo I/1985, pág. 242. Este último autor se refiere al artículo 25.3 del anterior Reglamento del ITPAJD, de 29 de diciembre de 1981, que expresamente establecía: «Tampoco estará sujeta la modificación de Sociedad por cambio total o parcial del objeto social, tenga o no relación con las actividades anteriormente desarrolladas por la Sociedad, ni por Actos Jurídicos Documentados».

(77) Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto...*, op. cit., pág. 479.

(78) Cuestión distinta podría predicarse de la separación de uno o más socios de la entidad como consecuencia de una sustitución del objeto social al amparo de lo previsto en el artículo 147 de la Ley de Sociedades Anónimas, ya que esta separación va a conllevar consecuencias económicas que afectarán al socio y a la sociedad. Así, los socios habrán de obtener el reembolso de sus títulos y la sociedad vendrá obligada a reducir el capital en la medida correspondiente al importe nominal de las acciones reembolsadas, realizando el hecho imponible del Impuesto sobre Operaciones Societarias (ex. art. 19.1.1.º del TRLITPAJD).

(79) Las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 anulan las referencias que en el artículo 75.3 del Reglamento del ITPAJD se hacen a la «transformación de sociedad», no pronunciándose sobre el supuesto de prórroga, al no haber sido éste objeto de los recursos que las motivan.

Respecto de la prórroga, se debe señalar que esta operación societaria se llevará a cabo, como es lógico, en el caso de que los estatutos de una sociedad limiten la duración de la misma, de tal manera que antes de transcurrir el término de duración de la sociedad, ésta puede acordar la continuación de la vida social por plazo superior al inicialmente previsto (80).

Históricamente la prórroga de sociedades no comenzó a tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales hasta el Reglamento de 25 de septiembre de 1892 que establecía la regla de que esta operación tributara como la constitución (81). A partir de este momento, la prórroga de sociedades constituyó un acto sujeto al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales según se establecía en los textos legales y reglamentarios posteriores (82).

Sin embargo, la Ley 32/1980, de 21 de junio, redujo la relación de operaciones sujetas al Impuesto sobre Operaciones Societarias, prescindiendo de la prórroga y modificación de sociedades.

Entendemos que la supresión de este gravamen, acogida favorablemente por la doctrina (83) en aquel momento, tenía su razón de ser en un seguimiento del criterio establecido en la Directriz de 17 de julio de 1969, en el sentido de gravar únicamente aquellos actos por los que las sociedades efectivamente agrupen o reúnan capitales (84) considerando que la prórroga no se asimila a la constitución de sociedad a efectos de su gravamen por el derecho de aportación (según establece el art. 4.3 de la Directriz).

Lo cierto es que, una vez que la prórroga de sociedades desaparece del elenco de operaciones sujetas al Impuesto sobre Operaciones Societarias, surge el problema de la posible tributación de esta operación por el gravamen gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, problema respecto del cual el reciente RITPAJD toma partido, en su artículo 75.3, en el sentido indicado.

Sin embargo, a nuestro entender, este gravamen, consistente en un 0'50 por 100 del haber líquido de la sociedad (la diferencia entre el valor del activo real y el del pasivo exigible, según el art. 64.3 del RITPAJD), no puede aplicarse por dos motivos: en primer lugar, porque no se cumple

---

(80) Cfr. MARTINEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto...*, 2.ª Ed., *op. cit.*, pág. 584.

(81) Cfr. MUÑOZ, J.L.: «Las sociedades en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales», *IEF*, Madrid, 1975, pág. 193.

(82) Sobre la evolución histórica del gravamen *vid.* el capítulo I de la obra de MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: *Las sociedades...*, *op. cit.*, págs. 21 a 52.

(83) Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Directriz comunitaria...*, *op. cit.*, pág. 137. Igualmente, MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: *Las sociedades...*, *op. cit.*, págs. 196-199, consideraba, en 1975, fecha de publicación de su trabajo, que la prórroga de sociedades no exteriorizaba capacidad contributiva alguna al no originar ningún tipo de transmisión y, por tanto, no podía exigirse el impuesto.

(84) Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Directriz...», *op. cit.* pág. 137.

el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable (85) tal y como se ha mantenido en otros apartados del presente trabajo y, en segundo lugar, porque tal gravamen sería incompatible con la Directriz 69/335/CEE.

En efecto, utilizando el mismo argumento que la Audiencia Nacional en su Sentencia de 22 de junio de 1994 (86), cabe señalar que el concepto de duración de sociedades y, en consecuencia, su modificación o prórroga no puede ser constitutivo de cantidad o cosa valuable. En ningún caso el acto concreto objeto de tributación significa por sí mismo un aumento, disminución, desplazamiento o modificación de un patrimonio y no es traducible a una cantidad.

En relación a nuestro segundo motivo, ya hemos visto cómo el artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE prohíbe que los Estados miembros perciban, al margen del impuesto sobre las aportaciones, impuesto alguno sobre las operaciones contempladas en su artículo 4, que en su apartado 3.º, letra d) recoge la prórroga del plazo de duración de una sociedad de capital.

Si analizamos la Directriz reguladora del derecho de aportación, podemos observar cómo lo que se pretende gravar de manera primordial es precisamente eso, es decir, la recepción de recursos por parte de una sociedad (87). Por eso, señala en su artículo 4.3 que determinadas operaciones (que no suponen aportaciones a sociedades) no pueden ser gravadas por este derecho, utilizando la técnica de asimilarlas a la constitución (que sí constituye operación sujeta según el art. 4.1.a)). Así, se menciona expresamente la transformación, el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de dirección efectiva o del domicilio social, el cambio del objeto social y la prórroga del plazo de duración de una sociedad.

Como expresamente se señala en el Considerando 2.º de la Exposición de Motivos de la citada Directriz, el Consejo de las Comunidades Europeas quiere evitar, a través de la eliminación de los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales o impuestos de timbre sobre los títulos, las discriminaciones, disparidades y problemas de doble imposición, que obstaculizan la libre circulación de los capitales.

---

(85) En sentido contrario parece manifestarse DE PABLO VARONA, C.: «Algunas deficiencias...», *op. cit.*, pág. 718, al señalar expresamente que «En otros casos el contenido valuable de la escritura será evidente: así la prórroga de la duración de la sociedad o su transformación parece que tienen un marcado contenido económico, lo que determina su sujeción al gravamen proporcional de actos jurídicos documentados». No obstante, el propio autor más adelante considera discutible la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre la cosa valuable, puesta de manifiesto en relación con el cambio de valor de acciones o de su condición de nominativas o al portador (transformación de sociedades) que se estudia en este mismo apartado de nuestro trabajo.

(86) Referente a la conversión de acciones nominativas en acciones al portador. Recogida en CISS, «Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», vol. VIII-1, págs. 312/2 y 312/3.

(87) *Cfr.* MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Directriz...», *op. cit.*, pág. 134.

Al establecer una norma de rango reglamentario la exigencia del gravamen gradual sobre la prórroga y transformación de sociedades se está llevando a cabo lo contrario a lo previsto por la norma comunitaria. A nuestro entender es irrelevante que el gravamen se produzca a través de un impuesto distinto, al menos formalmente, al de operaciones societarias, sobre todo si tenemos en cuenta que el Impuesto sobre Actos Jurídicos, en su modalidad de cuota gradual dentro de los documentos notariales opera como complemento de tributación respecto del tráfico patrimonial y supone, por tanto, como hemos expuesto en la primera parte de este trabajo, un impuesto indirecto complementario del Impuesto sobre Operaciones Societarias (88).

En este sentido, la redacción del artículo 10 de la Directriz es bastante explícita en cuanto a la exigencia de que los Estados miembros no deben percibir, «en lo que concierne a las sociedades, asociaciones o personas jurídicas que persiguen fines lucrativos, ninguna imposición, en la forma que fuere».... Como ha señalado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 22 de abril de 1995, los impuestos indirectos que tienen las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones están incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 10 de la Directriz y más recientemente ha señalado que la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho Nacional (Sentencia de 13 de febrero de 1996).

Atendiendo, por tanto, a las características objetivas del tributo, parece claro que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en cuanto al gravamen del artículo 31.2 del TRLITPAJD, constituye un impuesto sobre las aportaciones de capital (complementario del Impuesto sobre Operaciones Societarias y con un tipo de gravamen más bajo) sometido a todos y cada uno de los preceptos de la Directriz.

En cuanto a la transformación de una sociedad, gran parte de lo dicho hasta ahora se puede aplicar también a esta operación societaria.

Desde un punto de vista estricto cabe considerar como transformación de sociedad el cambio de tipo o forma social (89). Así, respecto del tipo de sociedad más habitual, la anónima, la transformación supone el abandono de esa forma para adoptar la de sociedad colectiva, comanditaria o de responsabilidad limitada (90) que son las únicas modalidades de transformación admitidas por el artículo 223 de la Ley de Sociedades Anónimas.

---

(88) En este mismo sentido, *vid.* DE PABLO VARONA, C.: «Algunas deficiencias...», *op. cit.*, pág. 721.

(89) *Cfr.* MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: *Las sociedades...*, *op. cit.*, pág. 250.

(90) *Cfr.* URÍA, R.: *Derecho...*, *op. cit.*, pág. 373.

Históricamente, la transformación de una sociedad comenzó a tributar a partir del Reglamento de 14 de enero de 1873 (91) manteniéndose su gravamen junto al resto de operaciones societarias hasta la entrada en vigor de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre (92), que como es sabido tenía como fin la adaptación del ordenamiento español a la normativa comunitaria.

Sin embargo, el fin que se intentó conseguir a través de la supresión de la transformación como operación sujeta al Impuesto sobre Operaciones Societarias, se ha visto truncado si atendemos al artículo 75.3 del vigente Reglamento. En efecto, el RITPAJD, recogiendo el concepto tributario tradicional de transformación (93) señala la sujeción de la misma a la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Nuevamente la Administración vuelve a reflejar en la norma una interpretación meramente literal del artículo 31.2 del TRLITPAJD, para conseguir incluir en su ámbito determinadas operaciones que se excluyeron de la Ley del Impuesto por ser incompatible su gravamen con la Directriz 69/335.

En efecto, aplicar un 0'50 por 100 sobre el haber líquido de la sociedad en el momento de su transformación supone una doble imposición del patrimonio de la sociedad, toda vez que ya ha sido gravado en el momento de su constitución (94) y aumentos por el Impuesto sobre Operaciones Societarias. Problema de doble imposición que quiere evitar la Directriz, según se establecía en el 2.º Considerando de su Exposición de Motivos, a través de la inclusión en el artículo 4.3 de la transformación de la sociedad (junto a la prórroga y el cambio en el objeto social) como operaciones que no suponen constitución y que, por tanto, no pueden ser gravadas por el derecho de aportación (según establece su art. 10), ni por ningún otro a excepción de los previstos expresamente en el artículo 12 de la Directiva (95) que en ningún caso tienen relación o semejanza con el gravamen gradual de actos jurídicos documentados.

---

(91) Cfr. MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: *Las sociedades...*, op. cit., pág. 251. El autor señala cómo la transformación de sociedad, como hecho imponible autónomo, no tributó hasta el Reglamento del Impuesto de 20 de abril de 1911.

(92) Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del impuesto...*, 4.ª ed., pág. 402.

(93) Se entiende por transformación de sociedad según el texto reglamentario, el cambio de naturaleza o forma de la misma. Este concepto se recogía, de forma idéntica en el Texto Refundido aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril (art. 57.4) y en el artículo 21 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980 (art. 21).

(94) Como es sabido, el TRLITPAJD grava como operación societaria la constitución de todo tipo de sociedades (art. 19.1.1.º). Además, por mandato del artículo 22 del mismo texto, se equiparan a las sociedades: las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, los contratos de cuentas en participación, la copropiedad de buques y comunidades de bienes, constituidas por actos *inter vivos* o *mortis causa*, que realicen actividades empresariales. Como señaló CAZORLA PRIETO, L.M.: «Tributación...», op. cit., págs. 141 y 142, el concepto de sociedad a efectos del impuesto difiere de lo establecido por la ley mercantil y civil, siendo fruto del continuo ensanchamiento de su ámbito subjetivo a lo largo de la evolución histórica del impuesto.

(95) Artículo 12 que, según el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 2 de febrero de 1988, debe ser interpretado en el sentido que establece una lista exhaustiva de los impuestos y derechos distintos del impuesto sobre las aportaciones que pueden gravar a las sociedades de capital con ocasión de las operaciones contempladas en los artículos 10 y 11.

Por otro lado, al igual que se señaló respecto de la prórroga, es bastante discutible que una escritura que documente la transformación de una sociedad tenga por objeto cantidad o cosa valuable. En este sentido, se debe señalar que la legislación mercantil, concretamente el artículo 227 de la Ley de Sociedades Anónimas, establece que la escritura pública de transformación (que debe inscribirse en el Registro Mercantil) contendrá en todo caso las menciones exigidas por la ley para la constitución de la sociedad cuya forma se adopte (96), así esta escritura pública debe contener, por ejemplo, la cifra de capital social de la nueva forma societaria, pero en ningún caso esta u otras referencias económicas pueden considerarse el contenido jurídico del acto, sino que como acertadamente ha señalado el profesor MARTÍNEZ LAFUENTE, lo único que se produce es la adopción de otro revestimiento jurídico, que no conlleva la realización de nuevas aportaciones sociales, careciendo de sentido la exigencia de un nuevo gravamen (97).

*d) Disminución de capital sin que exista devolución de bienes y derechos a los socios.*

El RITPAJD se refiere a esta modalidad de reducción de capital señalando que la misma no motiva liquidación en la modalidad de operaciones societarias, ni tampoco tributará por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados.

El Reglamento está pensando, fundamentalmente, en la reducción del capital social por pérdidas, reproduciendo la interpretación manifestada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en sus Resoluciones de 8 de julio de 1987, 25 de noviembre de 1987, 18 de enero de 1989 y 25 de julio de 1990.

Ante una operación de este tipo, nos encontramos con un acto meramente nominal, que supone una medida de saneamiento financiero, que no afecta en absoluto al patrimonio de la sociedad y que consiste en rebajar el importe de la cuenta de capital y amortizar una parte de las acciones o reducir su valor nominal (98).

---

El artículo 12 se refiere tan sólo a seis tipos de impuestos o «derechos»: impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios; derechos de transmisión sobre la aportación a una sociedad, asociación o persona jurídica que persiga fines lucrativos de bienes inmuebles o fondos de comercio situados en su territorio; derechos de transmisión sobre los bienes de cualquier clase que se aporten a una sociedad, asociación o persona jurídica que persiga fines lucrativos, en la medida en que la transmisión de estos bienes se remuera de forma distinta que por participaciones sociales; derechos que gravan la constitución, inscripción o cancelación de derechos preferentes e hipotecas; derechos que tengan carácter remuneratorio y el IVA.

(96) Según ha señalado URÍA, R.: *Derecho...*, op. cit., pág. 375, son menciones exigidas por la Ley de Sociedades Anónimas que sirven únicamente para evitar que a través de una transformación se eludan las prescripciones establecidas para la constitución del tipo de sociedad adoptado.

(97) Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual...*, 4.ª Ed., op. cit., pág. 404.

(98) Cfr. URÍA, R.: *Derecho...*, op. cit., pág. 366.

Así, la redacción del precepto resulta totalmente lógica, puesto que únicamente deben someterse a gravamen aquellas reducciones de capital que implican transmisiones de bienes o derechos de la sociedad a los socios, al ser las únicas que exteriorizan una capacidad contributiva (99).

Si atendemos al tenor literal del precepto, observamos cómo no se alude expresamente a la reducción por pérdidas sino a toda disminución en la cifra del capital social que no conlleve la devolución de bienes y derechos a los socios y que, por tanto, no motive liquidación por la modalidad de operaciones societarias.

La norma reglamentaria contiene nuevamente un precepto superfluo pues según se desprende directamente del texto refundido (arts. 19.1.1.º y 25.5) toda disminución de capital es operación sujeta al Impuesto sobre Operaciones Societarias pero sólo se puede determinar la base imponible (y practicar liquidación) cuando se entregan bienes y derechos a los socios (y la base imponible será el valor real de estos bienes y derechos, sin deducción de gastos y deudas).

A este respecto, debemos tener presente el artículo 163.1 de la Ley de Sociedades Anónimas al establecer que la reducción de capital puede tener por finalidad:

- a) La devolución de las aportaciones,
- b) La condonación de dividendos pasivos,
- c) La constitución o incremento de reservas voluntarias,
- d) El restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido como consecuencia de pérdidas, y
- e) La constitución o incremento de la reserva legal.

Las cinco modalidades señaladas estarían sujetas al Impuesto sobre Operaciones Societarias y, por tanto, no podrán gravarse por la cuota gradual de actos jurídicos documentados. Sin embargo, en algunos supuestos no podrá practicarse liquidación a efectos del primer impuesto mencionado, porque va a resultar imposible determinar la base imponible. Así ocurre en el supuesto de disminución por pérdidas pero, ¿qué ocurre cuando se condonan dividendos pasivos o se constituye o incrementa la reserva legal o voluntaria?

---

(99) Cfr. MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: *Las sociedades...*, op. cit., pág. 323. El autor señala, acertadamente, que tanto en la reducción de capital social como en la disolución el Impuesto sobre Operaciones Societarias no pretende gravar el acto en sí, sino los movimientos patrimoniales que se originan como consecuencia de estos actos.

Aunque no es objeto del presente trabajo analizar las operaciones de reducción de capital desde el prisma del Impuesto sobre Operaciones Societarias, entendemos que cuando se condonan dividendos pasivos a los socios sí es posible practicar una liquidación por el citado impuesto, ya que, como ha señalado el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en su Sentencia de 14 de octubre de 1989 (100) la condonación de un dividendo pasivo produce un desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios, que no supone la entrega material de bienes pero sí de un derecho de crédito que la primera tiene respecto de los segundos (101).

En cambio, cuando se dotan reservas a través de una reducción de la cifra de capital social no se produce aportación alguna de bienes o derechos a los socios y, por tanto, no podrá practicarse liquidación.

El Reglamento, que recoge de forma acertada aunque innecesaria la interpretación expuesta en las líneas precedentes, no mantiene el mismo criterio en todos sus preceptos. En otro lugar de su articulado (art. 54.3) señala que «la reducción de capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones para amortizarlas, tributará por aquel concepto, sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas».

No es objeto del presente trabajo el análisis de este precepto, que pretende exigir el gravamen de operaciones societarias, sin embargo, debemos señalar que consideramos claramente ilegal el Reglamento en este punto, ya que se está excediendo claramente de su función de simple desarrollo del texto legal, entrando a regular materias reservadas a la ley como es la fijación del hecho imponible y de la base, desvirtuando la intención del legislador en el sentido de gravar únicamente estas operaciones cuando existe un desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios.

*e) El acuerdo social de exigir el desembolso de dividendos pasivos (102).*

El RITPAJD establece en el artículo 75.5 que las primeras copias de escrituras notariales que documenten el acuerdo social de exigir el desembolso de dividendos pasivos tributarán por la cuota gradual de actos jurídicos documentados sobre la base del valor nominal del desembolso exigido.

---

(100) Reproducida en CISS, Jurisprudencia Tributaria, vol. VII, págs. 174/B-4 y 174/B-5.

(101) De forma similar, el Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas ha señalado, en su Sentencia de 5 de febrero de 1991 (recogida en CISS Fiscal, vol. VIII, ITPAJD, págs. 260/7 a 260/9), que la Directiva 69/335/CEE autoriza la percepción del impuesto sobre las aportaciones de capital [en base al art. 4.2.b)] cuando una sociedad matriz liquida un elemento del pasivo de una filial mediante la condonación plena o parcial de un crédito contra dicha filial, basándose en que la operación produce un aumento del patrimonio social de la filial, un refuerzo evidente de su potencial económico capaz de incrementar el valor de sus partes sociales.

(102) Las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 anulan el apartado 5 del artículo 75 del Reglamento del ITPAJD y con él la tributación por la cuota gradual de actos jurídicos documentados de los acuerdos sociales de exigir el desembolso de dividendos pasivos.

Cuando se constituye una sociedad anónima y para todo supuesto de ampliación de capital que implique nuevas aportaciones, la Ley de Sociedades Anónimas (art. 12) exige el desembolso de, al menos, una cuarta parte del valor nominal de las acciones. Así, resulta muy frecuente en la práctica que quede una parte importante del capital sin desembolsar, ya que ni la sociedad suele precisar inicialmente todo el capital o todo el aumento, ni tampoco interesa a los socios su desembolso íntegro (103).

En estos casos, la sociedad tiene un derecho de crédito contra los socios por la diferencia entre el capital suscrito o ampliado y las aportaciones iniciales que los mismos hubieran realizado. Según el artículo 42 de la Ley de Sociedades Anónimas, el accionista deberá aportar a la sociedad la porción de capital no desembolsada, en la forma y dentro del plazo previsto en los estatutos o, en su defecto, por acuerdo o decisión de los administradores.

El RITPAJD pretende que en el momento de elevar a público el acuerdo de desembolso de dividendos pasivos, la primera copia de escritura que lo documente sea sometida al gravamen del 0'50 por 100 sobre la base del valor declarado (*ex. art. 30.1 TRLITPAJD*), es decir, sobre la cantidad que se exige a los accionistas.

La solución adoptada por el Reglamento sigue, por tanto, la interpretación mantenida por el TEAC en numerosas resoluciones (104) e, incluso, por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 11 de octubre de 1994.

Analizando el Considerando 2.º de la Resolución del TEAC de 6 de octubre de 1993, podemos observar cómo el órgano administrativo utiliza un argumento excesivamente simplista para declarar la sujeción al gravamen gradual del acto de desembolso parcial de capital de una sociedad anónima, derivada de una ampliación de capital suscrita en tiempo pasado: el acto de desembolso no se incluiría en la previa operación societaria de ampliación de capital «porque ambos actos tienen lugar por separado, se escrituran por separado y acceden al Registro Mercantil bajo distinta numeración».

Este mismo argumento, algo más desarrollado, se utiliza por la Audiencia Nacional en la sentencia citada (Fundamento de Derecho Cuarto), al considerar que el aumento de capital es una operación compleja de suscripción y desembolso pero que concluye mediante la inscripción registral. Si inicialmente no se desembolsó la totalidad del capital suscrito, surge una obligación de los accionistas, que tiene origen en el aumento pero que resulta independiente del mismo.

Como contrapunto a estas opiniones administrativa y judicial, la doctrina mayoritariamente ha criticado la sujeción de la escritura que recoge el desembolso de dividendos pasivos.

---

(103) *Cfr.* sobre los dividendos pasivos en la anterior regulación de la Ley de Sociedades Anónimas, BELTRÁN, E.: «Los dividendos pasivos», Cuadernos Civitas, Madrid, 1988, págs.13-15.

(104) Puede consultarse, como ejemplo, la Resolución del TEAC de 6 de octubre de 1993 (Normacef Fiscal), que recoge la misma doctrina del Tribunal manifestada en sus Resoluciones de 5 de febrero, 24 de junio, 22 de septiembre y 7 de octubre de 1992.

Así, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ (105) considera que los desembolsos sucesivos en un aumento de capital no tributan por actos jurídicos documentados al no cumplirse dos de los requisitos exigidos para la sujeción a esta modalidad: en primer lugar, se trata de un acto sujeto al Impuesto sobre Operaciones Societarias, por cuanto el aumento de capital al igual que la constitución es un acto tipificado dentro de su hecho imponible y la base imponible es el importe nominal del capital y no la cifra efectivamente desembolsada y, en segundo lugar, no es un «acto o contrato inscribible» en el sentido de actos con enjundia sustantiva en que pensaba el artículo 42 del RITPAJD de 1981 (106) sino que se trataría de simples «flecros documentales de un acto principal, que ya tributó adecuadamente».

DE PABLO VARONA (107) entiende igualmente que el desembolso no puede considerarse desligado de la operación de constitución o de su ampliación de capital, al suponer la ejecución de la obligación adquirida al suscribir el capital y que ya ha sido gravada por el Impuesto sobre Operaciones Societarias. Además, el autor señala la incompatibilidad del gravamen de esta operación con la Directriz 69/335/CEE.

La contraposición entre el artículo 75.5 del Reglamento y las disposiciones comunitarias ha sido puesta de relieve igualmente por el profesor MARTÍNEZ LAFUENTE (108), siendo el Derecho comunitario contrario a que en nuestro ordenamiento los actos de financiación interna de la empresa se graven en cuantía superior a la que soportan otras sociedades europeas.

Además, en fechas muy recientes, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas, mediante Auto de 3 de julio de 1996, en relación a la sujeción por actos jurídicos documentados de los desembolsos de dividendos pasivos.

Realmente resulta, como mínimo, sorprendente observar el total desconocimiento de las normas comunitarias que refleja el autor del Reglamento, pues el texto de la Directriz de 17 de julio de 1969 es tajante en relación a este punto: el artículo 4 grava el aumento de capital social de una sociedad de capital y el artículo 10.b) prohíbe que los Estados miembros perciban ningún impuesto, cualquiera que sea su forma, sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de operaciones contempladas en el artículo 4. Así, a efectos de la Directriz no importa si el desembolso de dividendos pasivos forma parte o no de la ampliación de capital, de lo que no cabe duda es que supone, al menos, una aportación efectuada en el ámbito de una constitución o ampliación de capital.

---

(105) Cfr. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «La Ley de Adecuación y el Impuesto sobre Operaciones Societarias», J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1993, págs. 60 y 61.

(106) Cuyo tenor literal coincide con el artículo 31.2 del TRLITPAJD actualmente vigente.

(107) Cfr. DE PABLO VARONA, C.: *El impuesto sobre operaciones societarias. Análisis de su régimen jurídico*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 63 a 66.

(108) Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual...*, op. cit., 4.ª Ed., págs. 382 a 385.

Por otro lado, consideramos acertada la posición de MENÉNDEZ HERNÁNDEZ al señalar que la escritura pública que documente un desembolso de dividendos pasivos no cumple uno de los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD, al no suponer un auténtico acto jurídico.

Entendemos que este requisito no es exclusivo del gravamen que analizamos sino de todas las modalidades del tributo y aparece recogido en los artículos 4 del Texto Refundido y 4.1 del Reglamento al establecer: «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».

Así, para poder exigir cualquiera de las modalidades («derechos») del ITPAJD es preciso que exista una «convención» sinónimo a nuestro juicio, aunque la determinación del sentido que el legislador ha querido dar al concepto excede con mucho del objeto del presente trabajo, de acto jurídico, en el sentido que ya apuntábamos en otra parte de este trabajo, siguiendo a la doctrina civilista (109).

Convención significa acto jurídico, actuación libre de la persona en la que se toma en cuenta su voluntad (110) o, más aún, negocio jurídico como «la declaración o acuerdo de voluntades, con que los particulares se proponen conseguir un resultado, que el Derecho estima digno de su especial tutela, sea en base sólo a dicha declaración o acuerdo, sea completado con otros hechos o actos» (111). De hecho, al analizar el hecho imponible de transmisiones patrimoniales onerosas (art. 7 del TRLITPAJD), operaciones societarias (art. 19 del TRLITPAJD) o las modalidades de actos jurídicos documentados (arts. 28, 33 y 40 del Texto Refundido) observamos que contemplan actuaciones humanas de muy diverso género (de disposición de bienes y derechos, obtención de una especial protección del ordenamiento, simples desplazamientos...), pero que tienen como punto en común, en la generalidad de los supuestos, el hecho de basarse en una voluntad libremente expresada.

Esta afirmación, que no pretende ser absoluta, se ve confirmada al analizar los beneficios fiscales que afectan al ITPAJD. Así, el legislador suele introducir exenciones cuando se está en presencia de transmisiones, operaciones societarias o determinados actos jurídicos documentados (exceptuando los recogidos en el art. 45.II del TRLITPAJD) que han sido impuestos por el propio legislador. El ejemplo más claro lo constituyen las operaciones societarias que obligatoriamente debieron realizarse según lo dispuesto en el TRLSA de 22 de diciembre de 1989 y que, según lo dispuesto en su disposición transitoria 7.<sup>a</sup>, quedaron exentos de tributos y exacciones de todas clases; o la exención que afecta a la permuta forzosa de fincas rústicas [art. 45.I.B).6 del TRLITPAJD].

(109) Cfr. DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A., *op. cit.* y CASTÁN TOBEÑAS, J., *op. cit.*

(110) Cfr. RUIZ SERRAMALERA, R.: *Derecho Civil. El negocio jurídico*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1980, pág. 13. El autor se refiere al acto jurídico como la modificación de una realidad concreta que tiene su base en una actividad querida por el sujeto.

(111) Cfr. DE CASTRO Y BRAVO, F.: «El negocio jurídico», Civitas, Madrid, 1985, pág. 34.

La exigencia de un acto jurídico como presupuesto del gravamen aparece más claramente, como ya apuntamos, en la modalidad del impuesto que estamos analizando; así, el legislador expresamente se refiere a los «actos jurídicos documentados», en el Título III del Texto Refundido, englobando los documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos. Parece, por tanto, que no puede exigirse el gravamen cuando estamos ante una conducta humana debida, bien en virtud de una norma jurídica, bien porque resulte del cumplimiento de una obligación previamente asumida (112).

En lo que se refiere a la aplicación del tipo de gravamen de alícuota proporcional en los documentos notariales, la existencia de un acto jurídico como presupuesto del gravamen se extrae del propio tenor literal del artículo 31.2 del TRLITPAJD, que se refiere a primeras copias de escrituras o actas notariales que contengan actos o contratos inscribibles en Registros Públicos.

En este sentido, la escritura pública que recoge el acuerdo social de exigir el desembolso de dividendos pasivos supone formalizar la exigencia de un pago que en todo caso ha de realizarse, como consecuencia de un acto jurídico previo (la constitución o ampliación de capital de una sociedad), sujeto a gravamen en el momento en que se otorgó la escritura pública correspondiente. La legislación mercantil, si bien permite que el capital suscrito no sea cubierto totalmente con las aportaciones iniciales de los socios, quiere que el patrimonio social exista realmente y establece expresamente el deber del accionista de aportar a la sociedad la porción de capital no desembolsada (art. 42 de la LSA), diseñando un enérgico sistema de tutela de la integridad del capital social (113).

Por último señalar que, siguiendo el tenor literal del artículo 75.5 del RITPAJD, cuando existe un desembolso de dividendos pasivos sin que exista un acuerdo previo de los administradores (porque la forma y plazos para realizar el pago están previstos en los Estatutos, sin que sea necesario que se publique ningún anuncio en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, según el art. 42 de la LSA) no procede exigir el gravamen por la «cuota gradual» de actos jurídicos documentados. El precepto reglamentario no contempla los desembolsos del capital suscrito (que, por tanto, no estarían sujetos a esta modalidad) sino que se refiere a un acto meramente formal anterior al mismo cual es la documentación del acuerdo de los administradores de exigir ese pago.

---

(112) En este sentido, el artículo 40.2 del TRLITPAJD, al delimitar el hecho imponible de los documentos administrativos, establece que estarán sujetas las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y «no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial».

(113) *Cfr.* BELTRÁN, E.: *Los dividendos pasivos*, *op. cit.*, págs. 17-19. El autor se refiere a las garantías que la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 establece para tutelar este derecho de crédito de la sociedad contra los socios, señalando que una de las preocupaciones fundamentales del legislador es la de proteger el capital social como cifra de garantía de los acreedores sociales. En este mismo sentido, URÍA, R.: «Derecho mercantil», 22.ª Ed., Marcial Pons, 1995, págs. 269-271, señala que los dividendos pasivos constituyen una deuda del socio que no podrá ser condonada por la sociedad, porque la integridad del capital social es una exigencia de orden público que tiene su razón de ser en la función de garantía que el capital cumple frente a los acreedores sociales. Así el incumplimiento de la obligación abre paso a un sistema de acciones judiciales y de autoejecución reguladas en los artículos 44 y 45 de la Ley de Sociedades Anónimas.

*f) Modificaciones estatutarias referentes a las acciones (114).*

Bajo esta genérica denominación vamos a analizar los dos últimos apartados del artículo 75 del RITPAJD que adopta soluciones diversas según estemos ante un cambio en el valor o condición de las acciones o bien ante un cambio en la forma de representación de las mismas.

Según el artículo 75.6 están sujetas al gravamen proporcional de actos jurídicos documentados las primeras copias de escrituras públicas que documenten el cambio de valor de las acciones o de su condición de nominativas o al portador sobre la base del valor nominal de las acciones cuyo valor o condición se modifique. Sin embargo, el artículo 75.7 establece la no sujeción de las que documenten la forma de representación de las acciones, pasando de títulos a anotaciones en cuenta o viceversa.

Respecto de la sujeción del primer tipo de operaciones, debemos volver a poner de manifiesto la contradicción evidente que existe entre la normativa comunitaria y la normativa reglamentaria española.

La finalidad de la Directriz 69/335/CEE, ya resaltada en los apartados precedentes, de promover la libre circulación de capitales a través de una armonización de los impuestos indirectos que gravan la concentración de los mismos, se vuelve a ver obstaculizada en este supuesto al pretender la Administración española que operaciones que no implican desplazamiento de capitales sean gravadas a un tipo del 0'50 por 100.

Como ya señalamos en relación a la prórroga de las sociedades, el artículo 10 de la Directriz prohíbe que los Estados perciban impuestos (al margen del impuesto sobre las aportaciones) sobre las operaciones contempladas en el artículo 4, precepto que se refiere en su apartado tercero a la modificación de una escritura de constitución o estatutos de una sociedad.

El Impuesto sobre Operaciones Societarias, acatando la Directriz, no contempla este tipo de operaciones provocando que se cumpla el requisito de la no sujeción al mismo que exige el artículo 31.2 del Texto Refundido.

La única justificación del precepto contenido en el apartado sexto del artículo 75 vuelve a ser recoger el parecer de los Tribunales Económico-Administrativos sobre este tipo de operaciones. Así, existen numerosas resoluciones que proclaman la sujeción de las escrituras públicas que documenten la conversión de acciones al portador en nominativas o al revés (115), así como las que docu-

---

(114) Las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 anulan las referencias que en el párrafo 6 del artículo 75 del Reglamento del ITPAJD se hacen al cambio de condición de las acciones de nominativas o al portador, por carecer de contenido valuable y resultar su tributación contraria a lo dispuesto en los artículos 4 y 10 de la Directiva 69/335/CEE. No se pronuncia, sin embargo, sobre la procedencia del gravamen en los supuestos de cambio del valor de las acciones.

(115) Resoluciones del TEAC de 8-7-1987, 17-3-1992, 23-4-1992, 11-6-1992, 9-12-1992, 16-2-1993 y 24-3-1994.

menten la transformación del valor nominal de las acciones (116), o incluso supuestos no contemplados por el Reglamento como la modificación de acciones de una sociedad anónima consistente en seriar las mismas (117).

Por el contrario, en el ámbito jurisdiccional, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la sujeción de una escritura pública que contenga una modificación de acciones, antes al portador, transformándolas en nominativas señalando que la escritura no tiene por objeto «cantidad o cosa valuable» y, por tanto, no se cumple el supuesto de hecho que acota el artículo 31.2 del Texto Refundido (118), revocando una sentencia de la Audiencia Nacional que proclamaba la sujeción (119). En otras sentencias, la propia Audiencia Nacional ha señalado la no sujeción de la escritura pública de conversión de acciones al portador en nominativas o al revés (120).

Si analizamos los pronunciamientos favorables a la sujeción, encontramos que los mismos se refieren a las operaciones de transformación de acciones sin alterar la cifra de capital, siendo indiferente que consistan en un cambio del valor nominal o en un cambio de clases, recogiendo una doctrina similar: se produce una documentación en escritura pública de un acto jurídico que tiene por objeto cosa valuable, cuales son las acciones, inscribible en el Registro Mercantil y no sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales o actos jurídicos documentados.

El TEAC utiliza dos argumentos en sus resoluciones: por un lado, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1971 (121), sobre canje de acciones y, por otro lado, diferencia entre objeto y contenido de los negocios jurídicos, siendo el objeto las cosas sobre las que versan (en su acepción más amplia) y contenido lo que las partes han querido sobre el objeto. Así, el TEAC considera que el objeto son las acciones y, por tanto, perfectamente medibles o evaluables.

Este último argumento ha sido puesto en tela de juicio por el Tribunal Supremo en el caso de que nos encontremos ante una escritura en la que se contiene una transformación de acciones de al portador en nominativas.

---

(116) Resoluciones del TEAC de 7-10-1992, 6-10-1993, 22-9-1994 y 12-1-1995.

(117) Resolución del TEAC de 2-12-1992, así como contestación de la Dirección General de Tributos de 22 de septiembre de 1995 que recoge la misma doctrina.

(118) STS 8-4-1995, recogida en CISS Fiscal, Jurisprudencia Tributaria, vol. VII, págs. 177/A-16 a 177/A-18.

(119) Sentencia de la AN 9-12-92, recogida en CISS FISCAL, Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, vol. VIII-1, págs. 312/1 y 312/2.

(120) Sentencias de 16 de febrero de 1993 y de 22 de junio de 1994, reproducidas parcialmente en CISS FISCAL, Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, vol. VIII-1, págs. 312/2 y 312/3.

(121) Recogida en el Repertorio de Jurisprudencia de Aranzadi, T. XXXVIII, Vol. II, con el n.º marginal 5241, págs. 3.828 y 3.829.

La escritura por la que se modifican estas acciones, sin variación cuantitativa ni modificación estatutaria distinta, no tiene por objeto «cantidad o cosa valuable», ya que lo valuable es el capital social y éste no es objeto de cambio o modificación alguna por la escritura pública discutida, sin que pueda darse valor alguno al hecho de que una acción que antes era al portador, sea desde una fecha determinada nominativa. El Tribunal Supremo entiende que la escritura que modifica las acciones es independiente del valor de éstas y éste no es el objeto de la escritura.

Encontramos plenamente acertado el razonamiento del Tribunal Supremo por cuanto niega radicalmente la doctrina altamente peligrosa que defendía el TEAC que, bajo el expediente de considerar que el «objeto» de las escrituras públicas a que se refiere el artículo 31.2 del Texto Refundido, es sinónimo de la cosa sobre las que versan (considerada, además, en su vertiente más amplia), prescinde de cuáles sean las estipulaciones que se contienen en la escritura, siendo irrelevante que se produzca o no alteración en la sustancia económica de las acciones.

Llevar esta doctrina a sus últimas consecuencias supondría eliminar el requisito de que la escritura tenga por objeto cantidad o cosa valuable en el caso de escrituras públicas que contengan algún tipo de referencia numérica, teniendo presente que es habitual que las escrituras públicas relativas a operaciones societarias aludan a la cifra de capital social.

Pero además, según esta doctrina, también debería estar sujeta la escritura pública que documente el cambio en la forma de representación de las acciones, pasando de títulos a anotaciones en cuenta o al revés, ya que su «objeto» son igualmente las acciones. Sin embargo, el artículo 75.7 establece la no sujeción de las mismas, creando una situación de desigualdad respecto del cambio en la naturaleza de los títulos (122).

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1971, a la que alude constantemente el TEAC como fundamento para sujetar al gravamen las escrituras que contienen modificaciones en el valor o condición de las acciones, efectivamente viene a confirmar un acuerdo del TEAC de 29 de octubre de 1970 (123), confirmando la sujeción a la modalidad de actos jurídicos documentados de una escritura pública relativa a modificaciones en las acciones.

Sin embargo, la sentencia y el acuerdo citados se refieren a un supuesto muy concreto que no consideramos generalizable y tampoco aplicable, por ende, a todo tipo de alteraciones en acciones: la modificación de estatutos de una sociedad anónima, en virtud de la cual las acciones representativas del capital social, que eran 180.000 acciones de 1.000 pesetas de valor nominal cada una y al portador, pasaron a ser 360.000 acciones de 500 pesetas de valor nominal y de naturaleza nominativa.

---

(122) En este mismo sentido, MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual...*, op. cit., 4.ª Ed., pág. 406.

(123) Los principales razonamientos del acuerdo están recogidos por MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual...*, op. cit., 2.ª Ed., págs. 665-668.

El TEAC señala que se opera, en este supuesto, la emisión de unas nuevas acciones, con cambio del valor nominal y de la naturaleza de las mismas, y que este acto no es simplemente una modificación accidental de las características de las acciones previamente circulantes.

Así, se deben hacer dos observaciones en relación a esta doctrina: la primera, y fundamental, que en las fechas del Acuerdo y de la Sentencia las Directrices comunitarias no tenían valor alguno en nuestro ordenamiento, y la segunda, que sólo se podría trasladar a supuestos en los que se producen conjuntamente un cambio de naturaleza y valor de las acciones. Sin embargo, cuando se produce un cambio en la condición de nominativas al portador o viceversa podemos considerar que el mismo sólo supone una modificación de las características de acciones previamente circulantes.