

ISAAC IBÁÑEZ GARCÍA*Asesor Fiscal**Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF***Extracto:**

EN el presente artículo se postula por la abolición del arcaico Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados por no ajustarse a elementales principios de justicia tributaria, al no superar el canon constitucional de capacidad económica.

Dicha opinión, como puede observarse de la lectura del trabajo, es sustentada por un amplio sector doctrinal, que ha revivido la polémica que siempre ha girado en torno a este controvertido impuesto que, por otro lado, está quedando fragmentado en virtud de decisiones puntuales tanto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como de nuestro Tribunal Supremo.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La interpretación principalista.
- III. El principio de capacidad económica.
- IV. La corriente doctrinal contraria a este impuesto.
- V. El hecho imponible de la cuota gradual.
- VI. Casos usuales y flagrantes no indicativos de capacidad económica alguna. Segregaciones. Agrupaciones. Declaración de obra nueva. División horizontal.
- VII. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

Puede decirse que el Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados es un tributo controvertido y polémico. Buena muestra de ello son recientes e importantes pronunciamientos jurisprudenciales. Así, las dos Sentencias del Tribunal Supremo de fecha 3 de noviembre de 1997, recaídas en recursos interpuestos por la Asociación Española de Banca Privada y por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, por las que se declaran nulos diversos preceptos del Reglamento del Impuesto. La Sentencia del mismo Tribunal, de 19 de abril de 1997, por la que se declaran exentos del impuesto los préstamos hipotecarios empresariales. O la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de julio de 1997, que confirma la doctrina contenida en su Sentencia de 29 de noviembre de 1994, por la que se declara que la base imponible en los préstamos hipotecarios viene dada por el nominal del préstamo y no por el importe de la responsabilidad hipotecaria.

Siendo sumamente interesantes los pronunciamientos citados, a nuestro juicio, lo más trascendente son los recientes y diversos pronunciamientos doctrinales convergentes que cuestionan de raíz el propio impuesto (particularmente en su cuota gradual) por considerar que contraviene el principio constitucional de capacidad económica; que vienen a revivir la controversia que este tributo ha suscitado en las reformas fiscales.

Asimismo, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, está pendiente de resolución un recurso en el que se ha solicitado a la Sala el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad sobre la cuota gradual del impuesto, al entenderse que vulnera el citado principio de capacidad económica.

Por ello, en este trabajo vamos a tratar de analizar dicha cuestión, esto es, la acomodación o no al principio de capacidad económica de la cuota gradual del Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados; desde una interpretación principalista del sistema tributario.

II. LA INTERPRETACIÓN PRINCIPALISTA

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de enero de 1997 (*Impuestos*, n.º 22, noviembre de 1997) realiza un destacado pronunciamiento en materia de interpretación y aplicación de las normas tributarias, que ha sido saludado por la mejor doctrina (MARTÍNEZ LAFUENTE, «Comentarios de Jurisprudencia». *Impuestos*, n.º 22, noviembre de 1997). En dicha Sentencia puede leerse: «ante las dudas que pueda ofrecer la aplicación del ordenamiento tributario, éste debe ser objeto de una **interpretación principalista**, es decir, tomando como punto de referencia -fundamentalmente- los principios constitucionales de naturaleza tributaria, recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española, y entre los cuales **destaca el principio de capacidad económica**».

Interpretación principalista sustentada también por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de marzo de 1988 (MARTÍNEZ LAFUENTE, «Comentarios de Jurisprudencia». *Impuestos*, Tomo II, 1988):

«Sin perjuicio de las atinadas razones de la sentencia apelada en torno a los criterios de interpretación del mencionado artículo 6.2 del Texto Refundido de 1967, hay que añadir que el artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de 1 de julio de 1985, dispone que "La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico y vincula a todos los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales...", **lo que obliga a anteponer sobre los tradicionales sistemas hermenéuticos** a que alude la sentencia de instancia (interpretación analógica, interpretación extensiva, interpretación literal, etc.) **la interpretación constitucional de leyes y reglamentos**. Siendo así y estableciendo el artículo 47 de la Constitución de la obligación de los Poderes Públicos de promover ("promoverán", dice en términos imperativos) las condiciones necesarias para que todos los españoles puedan ejercer el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, nunca puede interpretarse el artículo 6.2 del Texto Refundido de 1967 en cualquier sentido que no sea tendente al logro de tal fin social, que, en este caso, no puede ser otro que el mantenimiento de un viejo privilegio o exención tributaria, propio de la acción de fomento de la vivienda, que, de no hacerse así, se vería degradada en razón a una norma tributaria, cuando más, de dudosa redacción».

La interpretación principalista ya venía siendo invocada con habitualidad por la doctrina. Así, CHECA GONZÁLEZ (*Reclamaciones y recursos tributarios*. Ed. Aranzadi, 1997 y *La reforma de la Ley General Tributaria*. Lex Nova, 1996) nos dice que el artículo 31.1 de la Constitución sintetiza e incorpora a nuestro ordenamiento jurídico principios tradicionales en la materia tributaria, principios estos que deben ser escrupulosamente respetados a la hora de establecer cualquier impuesto, sea por el legislador estatal, sea por el legislador regional, como ya se indicó tempranamente en la STC 37/1981, de 16 de noviembre. Este autor opina, junto a PALAO TABOADA («Los

principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español». Civitas, *REDF*, n.º 88, 1995), que de los principios contenidos en el artículo 31.1: capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, aparte del de generalidad de la imposición implícito en la palabra «todos», **los fundamentales son, ciertamente, los de capacidad económica y de igualdad.**

La importancia que ha de darse a la interpretación principalista de las normas tributarias ha sido señalada en profundidad por autores como, entre otros, SIMÓN ACOSTA, GARCÍA DE ENTERRÍA, CALVO ORTEGA, LOZANO SERRANO, CAZORLA PRIETO, MARTÍN QUERALT, todos ellos citados por CHECA GONZÁLEZ en su obra. MARTÍN QUERALT («Interpretación de normas tributarias y Derecho constitucional». *Crónica Tributaria*, n.º 64, 1992) ha señalado que sin perjuicio de su carácter informador de todo el ordenamiento jurídico, la **consideración normativa** de los principios constitucionales se pone de manifiesto tanto en su eficacia derogatoria como en su consideración como elementos a tener en cuenta en la interpretación de las normas vigentes.

A nuestro juicio, el Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados y, particularmente, su cuota gradual, no resiste una interpretación acorde a la Constitución, desde el principio de capacidad económica.

III. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Como ha expuesto PÉREZ ROYO, F. («Principio de capacidad contributiva». *Enciclopedia Jurídica Básica*. Volumen I, pág. 908 y ss., Civitas, 1995), el principio de capacidad económica cumple las siguientes funciones dentro de nuestro ordenamiento constitucional tributario:

1. De fundamento de la imposición o de la tributación;
2. De límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario, y
3. De programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.

Para este autor, el principio de capacidad económica funciona como una determinación negativa, sirviendo de límite para el legislador en la configuración de los tributos. El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que, con relación al mismo, se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica. **El presupuesto del tributo o hecho imponible debe basarse siempre en un índice de capacidad económica.**

Para MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO (*Derecho Tributario*, 2.ª Ed., Aranzadi, 1997) «parece, pues, claro que la exigencia de capacidad económica aparece referida y concebida como una exigencia **predicable de todo el ordenamiento tributario**. Será ese ordenamiento, **globalmente considerado**, el que deberá ser indicativo de capacidad económica. En la configuración de las singulares figuras tributarias que integran ese ordenamiento *la capacidad económica también estará presente, aunque de manera distinta*. En unos casos, de manera positiva, esto es, gravando manifestaciones que sí son plenamente indicativas de capacidad económica, como ocurre en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades o de Personas Físicas. En otros casos, de manera negativa, esto es, **excluyendo la configuración como hechos impositivos de ciertas manifestaciones que son contrarias al principio de capacidad económica**».

Esta opinión doctrinal tiene su apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC 27/1981, reiterada en la STC 221/1992), en la que éste afirma que al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el artículo 31.1 de la Constitución Española:

«Ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.

Pero el servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, "un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad" que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas.

Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta».

Jurisprudencia constitucional que ha sido acogida también por la jurisdicción ordinaria. Así, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Galicia de 28 de abril de 1995:

«El principio de capacidad económica, principio nuclear de nuestro ordenamiento tributario, ha sufrido una evolución tan significativa (legal, jurisprudencial y doctrinalmente), que hoy daría explicación a fenómenos que a primera vista no parecen resistir su prueba. De la misma manera que en la cuantificación de las tasas de las Corporaciones Locales se aprecia la presencia del principio que nos ocupa, o, también por vía de ejemplo, podría discutirse la intensidad de su incidencia sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas, **lo cierto es que hoy no puede sostenerse el criterio tradicional con arreglo al cual el principio de capacidad económica debe predicarse de todas y cada una de las figuras del sistema tributario**, que sólo se tendría por respetado cuando cada figura fuese expresión de uno de estos tres fenómenos: la percepción de una renta, la titularidad de un patrimonio o la realización de un acto de consumo. Según tal modo de entenderlo, en efecto, sólo podrían establecerse tributos cuando se produce un hecho, un acto o un negocio jurídico indicativo de capacidad económica, no pudiendo establecerse carga tributaria alguna que no responda a la existencia de tal capacidad económica, expresada en alguna de las tres formas citadas.

Sin embargo, la consciencia de que el principio de capacidad económica no puede petrificarse en fórmulas rígidas, así como de que la modernización del sistema tributario era irreversible, reaparece una concepción del principio que, conservando ciertas líneas del planteamiento tradicional sobre los criterios indicativos de capacidad económica, los proyecta sobre un ámbito más amplio, conectándolo con otros principios del ordenamiento tributario, especialmente igualdad y progresividad, así como los principios de justicia en el gasto. Buena prueba de este proceso evolutivo son las SSTC de 20 de julio de 1981 y, más recientemente, la de 26 de abril de 1990.»

Al socaire de esta doctrina perviven tributos en nuestro ordenamiento tales como el Impuesto sobre Actividades Económicas, que desde su nacimiento ha merecido las críticas de la mejor doctrina, por no ajustarse al principio de capacidad económica. Por todos, SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA y LOZANO SERRANO («Impuesto sobre Actividades Económicas y capacidad contributiva». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1994-III):

«El **mero ejercicio** de una actividad no es por sí mismo indicativo de capacidad económica ni de existencia de riqueza. Sólo indirectamente lo es, tanto en cuanto en él pueden entenderse reflejados los resultados del desarrollo de la actividad, esto es, la renta obtenida o producida en el ejercicio de la actividad económica. Si el principio de capacidad contributiva es -como dice el Tribunal Constitucional- una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (STC de 20 de julio de 1981), no parece que este impuesto lo respete escrupulosamente, porque la riqueza no se encuentra en el ejercicio de la actividad sino sólo mediatamente, como reflejo o expresión de la riqueza o renta que real o potencialmente se deriva del ejercicio mismo».

No obstante, en lo que respecta al IAE parece que hay intenciones de cambio. Así, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, GIMÉNEZ-REYNA, en la apertura del 1.º Congreso Nacional de Fiscalidad de la Empresa -Fiscalía'98. Madrid, 4 y 5 de febrero de 1998-, según nuestra nota, *tomada a vuela pluma*, manifestó que, en su opinión, el IAE es el impuesto que menos se ajusta a la idea de capacidad económica y que el Gobierno, dentro de sus intenciones de reforma de la fiscalidad de las PYMES, está estudiando su supresión o sustitución.

Esta doctrina no autoriza, a nuestro juicio, a crear tributos cuyos hechos imponibles graven situaciones carentes o con una débil manifestación de capacidad económica. Y no es aplicable a fenómenos polarizadores de la actividad tributaria como es el caso de la vivienda (que, por cierto, el art. 47 de la CE obliga a los poderes públicos a promover las condiciones necesarias para hacer efectivo el derecho a la vivienda), que es gravada por múltiples manifestaciones tributarias que, al fin y al cabo, por mor de la repercusión jurídica o económica, inciden finalmente en el adquirente de la misma. Como ha indicado PÉREZ ROYO, F. («Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». *Enciclopedia Jurídica Básica*. Volumen II, Civitas, 1995), el supuesto más usual, en la cuota gradual de AJD, es el de las compraventas empresariales de inmuebles, sujetas a IVA y cuya documentación en escritura pública se sujeta, además, a este gravamen proporcional del 0'50%.

Por tanto, si se llega a la conclusión de que la cuota gradual del impuesto que comentamos no grava una manifestación de capacidad económica, distinta a la gravada por otros tributos, es obvio entender que no queda dentro de la doctrina constitucional citada.

Por último indicar que nuestra concepción del principio de capacidad económica, por las distorsiones que en el sistema tributario puede crear la anteriormente aludida doctrina, es la sustentada por MAFFEZZONI (*Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario*. 1970), esto es, que siempre se debe encontrar, en todo caso debe existir, una capacidad de pago en el resultado sobre el que se proyecta cualquier figura tributaria, de tal suerte que la capacidad económica es el criterio rector y primordial que ha de guiar y tenerse presente tanto en la fase normativa de creación de cada impuesto en concreto, aisladamente considerado, cuanto en la fase aplicativa del mismo. Sostener lo contrario, esto es, que la capacidad económica se tiene que dar en el conjunto del sistema, pero no así necesariamente en cada figura impositiva a título individual, podría conllevar un atentado a la justicia tributaria para los sujetos pasivos u obligados tributarios que se viesan incididos por los singulares impuestos no adecuados o adaptados a tal principio, causándoles de este modo un perjuicio por el que constitucionalmente no están obligados a pasar.

HERRERA MOLINA («El ITP-AJD frente al Derecho Comunitario y al principio de capacidad económica. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997». *Ejemplar mecanografiado*, 1998), comentando la Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre de 1997, entiende que argumentando *a contrario sensu*, con los argumentos del Tribunal Constitucional, se llegaría a la conclusión de que las piezas «secundarias» (por ejemplo, el ITPAJD) no incidirían en el deber de contribuir y no quedarían sometidas al principio de capacidad económica. Tal argumentación, para este autor, y con excelente criterio, a nuestro juicio «-sin otro valor

que la de un desafortunado *obiter dictum*.», resulta oportunista y falaz y carece de cualquier respaldo en la Constitución. Como el propio Tribunal Constitucional señala, el deber de contribuir según la capacidad económica implica «un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada *en cada caso* por el legislador según aquella capacidad» (STC de 28 de octubre de 1997, FJ 6.º). En otras palabras, la carga impositiva global *de cada contribuyente* ha de estar en función de su capacidad económica, y esto sólo se consigue si *cada uno de los impuestos* se somete al principio de capacidad económica, o bien se establece en algún impuesto un mecanismo corrector de las disfunciones causadas por otros. **No pretendemos excluir el establecimiento de medidas con fines extrafiscales, sino señalar el pleno sometimiento al principio de capacidad económica de aquellos impuestos con una finalidad puramente recaudatoria, como es el caso de la cuota gradual del IAJD.** (Es muy interesante la reciente obra de este mismo autor: *Capacidad económica y sistema fiscal*. Marcial Pons, 1998).

El Catedrático de la Universidad de Colonia, KLAUS TIPKE (en el prólogo de la obra de HERRERA MOLINA que acabamos de citar) nos relata con total claridad que «existen impuestos recientes y antiguos. Cada uno tiene su historia y puede que algunos procedan de una época en que los gobernantes no necesitaban preocuparse por la justicia de los impuestos» (opinión que parece pensada para nuestro IAJD). Señalando, asimismo que «el legislador de un Estado de Derecho no goza de absoluta libertad para determinar las bases impositivas», ni los hechos impositivos, añadimos nosotros; pues, como ha señalado nuestro Tribunal Constitucional (STC 221/1992), «el principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que se derivan de dicho principio constitucional, **que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia**». Éste es el caso de nuestro arcaico IAJD.

IV. LA CORRIENTE DOCTRINAL CONTRARIA A ESTE IMPUESTO

TEJERIZO LÓPEZ (Prólogo al libro de VILLARÍN LAGOS: *La tributación de los documentos notariales en el Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados*. Aranzadi, 1997) ha señalado respecto al IAJD, «heredero, más o menos directo, de los tributos que gravaban la utilización de fórmulas, documentos o signos públicos (el sello real, el timbre, etc.), que hoy día todo en él se discute, desde su propia existencia hasta su naturaleza, pasando por su ambiguo respeto a los principios constitucionales que deben informar los tributos».

Como certeramente ha expuesto CHECA GONZÁLEZ, las figuras tributarias recogidas en distintos ordenamientos bajo los nombres de *droit d'enregistrement*, *imposta di registro*, actos jurídicos documentados, etc., suelen ofrecer tradicionalmente dudas de inconstitucionalidad cuando son confrontadas con el principio de capacidad económica, y así ha sido reconocido por la práctica generalidad de la doctrina científica que de este tema se ha ocupado, pudiendo citarse, a título de ejemplo a FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ («El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados»). *RDHHP*,

n.º 67, 1967), a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (Prólogo a la obra de MARTÍNEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 2.ª Ed., Madrid, 1977), para quien si el impuesto ha de proyectarse sobre capacidades económicas o contributivas, es insólito que la existencia del «documento» polarice la aplicación de impuesto alguno, a MARTÍNEZ LAFUENTE (*Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ob. cit.*), a NEUMARK (*Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1970), quien ha señalado que la relación de estos gravámenes con la capacidad individual de pago de los percutidos por el impuesto o de los que lo soportan es sumamente problemática, y, en todo caso, fortuita e imprecisa. Asimismo, IBÁÑEZ GARCÍA, I. («Otro impuesto de más», *Expansión*, 12-05-1994. «El Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados a la luz del artículo 31 de la Constitución...» *Actualidad Tributaria*, n.º 36, 1995).

Lo paradójico es que así lo reconocieron los redactores de la obra *Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma*, Ministerio de Hacienda, 1976, conocido usualmente como Libro Blanco, que dio origen a la reforma tributaria de nuestro país de 1977, quienes escribieron al respecto que los conceptos sometidos a gravamen bajo la modalidad de AJD ofrecían flancos muy débiles a la crítica, en tanto que los mismos constituyen exacciones aplicables sobre ciertos negocios jurídicos o actos puramente formales, «sin que en ningún caso -y son palabras textuales- se pueda hablar de una verdadera manifestación de capacidad de pago».

Así las cosas, y siendo palmariamente reconocido este extremo por personas incardinadas en el propio Ministerio de Economía y Hacienda, a la par, como ya se ha apuntado por el que a la sazón era ministro del ramo, FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, sorprende la pervivencia de esta figura, puesto que lo lógico es que si se entendía que la misma vulneraba el insoslayable principio de capacidad económica, tendría que haber desaparecido, sin más, de nuestro ordenamiento jurídico-tributario cuando se puso en marcha la reforma del mismo de 1977.

Las razones que dichos autores de la reforma justificaron al mantenimiento del impuesto son dos:

- a) Que el principio de capacidad económica no tiene obligatoria e inexcusablemente que cumplirse en todos los impuestos individualmente considerados, sino que basta para entender cumplida la exigencia constitucional de gravar a cada uno según su riqueza con que el conjunto del sistema esté imbuido razonablemente de la esencia de tal principio.
- b) Que «no sólo la capacidad de pago constituye motivo racional, y mucho menos histórico, para la aplicación de una figura tributaria», y que la «imposición sobre transmisiones patrimoniales está vinculada al "marco institucional de garantías sobre la propiedad". **Se trata en origen -añadieron- de conceptos equivalentes a tasas de registro, mediante las cuales se garantizan públicamente el conjunto de seguridades jurídicas necesarias al derecho de propiedad y, en tal sentido debe entenderse la justificación del impuesto».**

Ambos argumentos no son capaces de justificar, a nuestro juicio, la pervivencia del impuesto. El primero de ellos porque trata de justificar la existencia de un impuesto carente de capacidad económica, prescindiendo de si está enmarcado en un fenómeno como el de la vivienda, polarizador de múltiples figuras tributarias, como hemos indicado anteriormente. Es decir, si la existencia de un bien -la vivienda- está incidida por una importante presión fiscal, el legislador debe tomar este dato para evitar que graviten sobre ella impuestos no demostrativos de capacidad económica.

El segundo de los argumentos trata de justificar la pervivencia de un impuesto no demostrativo de capacidad económica, reconduciéndolo al marco de las garantías que el Estado ofrece para proteger la seguridad jurídica de la propiedad, a través de los servicios públicos suministrados por notarios y registros. Este argumento es, a nuestro juicio, insostenible. El artículo 9.º de la Constitución Española **garantiza la seguridad jurídica** y el sistema preventivo que dimana de la escritura y su inscripción en un registro público está financiado a través de los aranceles que exaccionan los notarios y registradores, por lo que al Estado no le supone gasto público la existencia de este sistema preventivo que, además, reduce la litigiosidad y, por tanto, la actividad de los tribunales de justicia. Mal puede entonces hablarse de este impuesto como un concepto equivalente a las tasas de registro (*vid. IBÁÑEZ GARCÍA, I.: El Impuesto sobre Actos Jurídicos..., ob. cit.*).

Asimismo, en el *Memorandum* elaborado por el Gobierno para presentar la reforma del sistema tributario de 1964, puede leerse: «Parece, en primer lugar, conveniente unificar en un solo impuesto general los conceptos contributivos hoy existentes sobre las transmisiones patrimoniales. En consecuencia, todos los impuestos sobre la transmisión de inmuebles y de bienes y derechos registrales, las operaciones sobre valores mobiliarios, tanto en su emisión como en su transmisión, así como **el impuesto sobre los actos solemnes de la vida jurídica** se refundirán en un tributo unitario». Y en el preámbulo de la ley de reforma de dicho año puede, asimismo, leerse: «Incorpora la ley a este impuesto (el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) el gravamen de determinados actos jurídicos que **por razón de su solemnidad** o de su reflejo en la vía patrimonial no deben quedar al margen de la tributación y que, por el contrario, pueden completar el área de este impuesto». **Es obvio que en la mente del legislador siempre ha pesado la documentación solemne del acto como motivo para su gravamen.**

Para ALBIÑANA (*Sistema tributario español y comparado*. Tecnos, 1986) el IAJD «carece de un objeto imponible porque detrás de él no existe una "capacidad económica" propia o distinta de la de otros impuestos. El "documento" en sí mismo no puede ser representativo de una capacidad económica, aunque sí es -o puede ser- el soporte físico de capacidades económicas». Para este autor, el IAJD «**se caracteriza, por acoger la mayoría de las figuras -residuales- que no tienen cabida en un sistema de impuestos cabalmente entendido**».

COLOMER FERRÁNDIZ y CARRASQUER CLARI (*Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Fundación Universitaria San Pablo CEU, 1997) entienden que la **característica fundamental del IAJD** «radica en que mientras las modalidades de transmisiones patrimoniales y operaciones societarias vienen a gravar determinados desplazamientos patrimoniales que se producen entre sujetos de derechos -bien a nivel civil,

bien en el campo mercantil societario- esta modalidad -AJD- **grava operaciones prescindiendo del contenido de las mismas, por atender a su documentación formal, a su plasmación documental**».

CAYÓN GALIARDO y otros (*Los Impuestos en España*. Aranzadi, 1997, 2.ª Ed.) indican que «como su propio nombre indica, sujeta a gravamen (el IAJD) la documentación de ciertos actos: la documentación notarial con carácter general, la documentación administrativa de ciertos actos y la utilización de ciertos instrumentos documentales de carácter mercantil.

El fundamento de esta modalidad no sería tanto la manifestación de capacidad económica que pueda representar el acto que se documenta, como la especial protección derivada de una forma -el documento- amparado por el ordenamiento jurídico y la propia protección estatal». Recogen, por tanto, la doctrina oficial justificativa de la pervivencia del impuesto.

Para estos autores, el hecho de que se sometan a gravamen por la cuota gradual las operaciones sujetas a IVA y no las sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y a las otras modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, «provoca obvios agravios comparativos con las operaciones que se someten a IVA», considerando que esta situación «realmente no es justificable. De manera que lo único que podemos ofrecer es una explicación del porqué de esta anomalía. Para ello hemos de remontarnos al espíritu que informó el establecimiento de la cuota proporcional sobre la documentación notarial. En un principio, esa modalidad documental se construyó como una figura residual que de algún modo sometiera a tributación aquellos actos que, por lo que fuera, no resultaban gravados en sí mismos por algún tributo: Transmisiones Onerosas, Operaciones Societarias, Sucesiones y Donaciones, o el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, antecedente del actual IVA. Así las cosas, cuando en 1986 el Impuesto sobre el Valor Añadido sustituye al Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, se hace desaparecer del precepto regulador de la segunda tarifa proporcional la mención al impuesto que grava el tráfico mercantil, desde entonces el IVA. De esta forma, las operaciones inscribibles sujetas al IVA resultarían gravadas doblemente, por ese impuesto, y por la modalidad documental, en cuanto se utilice el inevitable conducto notarial. El encarecimiento de una operación puede resultar tan importante por esta causa, que ha motivado numerosos desplazamientos a notarías situadas en las jurisdicciones vasca y navarra, con un gravamen sobre los documentos notariales mucho más reducido».

FALCÓN Y TELLA («La incompatibilidad entre la actual regulación de AJD y el ordenamiento comunitario». *Quincena Fiscal Aranzadi*, Editorial, núms. 14 y 15, julio y agosto de 1997) plasma con todo rigor la incompatibilidad del IAJD con el principio de capacidad económica, entendiéndose que, en la práctica, se trata de tributos que normalmente se aplican sobre el tráfico inmobiliario (especialmente cuando el mismo se refleja en escritura pública, lo que paradójicamente supone discriminar el documento público frente al documento privado) y sobre el tráfico mercantil, e incluso históricamente sobre documentos administrativos y judiciales. Para este autor, estos tributos cuentan con muy escasa o nula justificación teórica, citando al gran hacendista alemán Fritz NEUMARK (que fue presidente del Comité Fiscal Financiero de la Comisión de la CE que elaboró en 1962 el primer informe sobre la armonización fiscal europea), que en su libro *Principios de la*

Imposición (IEF, 1974), sustentó: «prácticamente todos los gravámenes de esta clase producen efectos negativos desde el punto de vista económico y se hallan con frecuencia en abierta contradicción con metas de política económica que se tratan de alcanzar por medio de otras medidas fiscales», de modo que **«su armonización óptima equivaldría, desde luego... a su supresión»**; citando en el mismo sentido a CARL S. SHOP (Public Finance, 1969), para quien los impuestos sobre el tráfico no satisfacen varios de los criterios consensuales de equidad; y a PALAO («El IAJD a examen», *RJN*, octubre-diciembre de 1992) que afirma que este juicio es aplicable con mayor razón a nuestro AJD, **que no atiende a la sustancia del acto sino a su forma, siendo especialmente criticable el gravamen proporcional de AJD sobre las primeras copias de escrituras notariales, por cuanto discrimina en función de circunstancias externas, como la naturaleza del documento y su carácter de inscribible en un registro público**. Después de tan autorizadas citas, FALCÓN Y TELLA opina que **«ninguna cabida tienen en un sistema tributario moderno, por tanto, impuestos del tipo del AJD, que sin embargo conservan en ciertos sectores un campo de actuación tan privilegiado como injustificado»**; postulando porque la imposición sobre AJD debería, lisa y llanamente, desaparecer.

Sobre los documentos que recogen operaciones ligadas al **tráfico inmobiliario**, este autor entiende que en relación a los documentos que recogen este tipo de operaciones no se trata sólo de postular *de iure condendo* la eliminación del gravamen, sino que en muchos casos la aplicación de la cuota proporcional de AJD resulta claramente incompatible con las Directivas comunitarias, por lo que puede sostenerse con fundamento **su inaplicabilidad actual, sin necesidad de esperar a una derogación formal**, con los argumentos que expone en su trabajo.

MARTÍNEZ LAFUENTE («Las cuentas de crédito y los beneficios fiscales contemplados en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios». *Impuestos*, n.º 23, diciembre de 1997), citando estos artículos de FALCÓN Y TELLA, escribe: «La polémica sobre la incidencia de determinados actos u operaciones en la cuota gradual sobre los documentos notariales es una constante en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, remontándose a sus iniciales regulaciones y reverdeciendo en el momento más impensado; ello ha hecho que recientemente algún destacado autor (FALCÓN Y TELLA) haya solicitado un replanteamiento total de esta figura, con la finalidad de evitar queden en entredicho tanto el principio constitucional de capacidad económica como las exigencias derivadas de la adhesión de España a las Comunidades Europeas».

HERRERA MOLINA («El ITP-AJD frente al Derecho Comunitario y al principio de capacidad económica. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997». *Ejemplar mecanografiado*, 1998) considera que la cuota gradual sobre actos jurídicos documentados **es un gravamen carente de fundamento y contrario al principio de capacidad económica, por lo que debería erradicarse de nuestro sistema fiscal**. Para este autor, el Tribunal Supremo, en la sentencia que comenta, cree vislumbrar en el gravamen del *negotium* notarial una «acción o situación atribuible o vinculada a una persona, en función de cuya realización, *demonstrativa de su capacidad económica*, le es exigido el tributo» (FJ 7.º). Quizás esté aludiendo a la posible función del gravamen gradual como *mecanismo complementario de la tributación del tráfico patrimonial*. Tal

«función» resulta injustificada: el «tráfico patrimonial» sólo constituye una manifestación de capacidad económica en cuanto supone un consumo o la obtención de una renta. El gravamen del consumo queda garantizado por el IVA y -en la medida en que éste pudiera presentar lagunas- por el ITPO. Las plusvalías se someten a la imposición personal sobre la renta. **La cuota gradual no tiene otra justificación que la meramente recaudatoria; no constituye pieza coherente del sistema fiscal, sino que se superpone a las demás distorsionando el justo reparto de la carga tributaria.** «Las graves deficiencias de la cuota gradual y su oposición al principio de capacidad económica no quedan sanadas por el hecho de incidir sobre relativamente pocos contribuyentes ni por el reducido tipo de gravamen». Para este autor, es cierto que el Tribunal Constitucional parece distinguir entre aquellos impuestos con gran incidencia social («pilares estructurales de nuestro sistema tributario»), sometidos al principio de capacidad económica, y otros marginales o de escasa incidencia recaudatoria que no quedarían sometidos a los principios constitucionales de justicia tributaria; y resulta significativo que el TJCE rechace el «carácter insignificante» de una doble imposición como argumento que justifique la lesión del artículo 13.B.c) de la Sexta Directiva (cfr. STJCE de 25 de junio de 1997, *Comisión de las Comunidades Europeas / República italiana*, As. C-45/95, ap. 15). Concluye señalando que la mejor solución radicaría en suprimir el gravamen gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, además del Impuesto sobre Operaciones Societarias. Esto resultaría deseable desde la perspectiva del Mercado Único y necesario para cumplir las exigencias del principio de capacidad económica, tan devaluado por la laxitud de nuestra jurisprudencia constitucional. Y sería deseable, por tanto, que la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1997, más allá de su incidencia sobre el Reglamento del ITP-AJD, sirviera de estímulo para que el legislador suprimiese la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

TRIGO SIERRA y GÓMEZ VERDESOTO («La Tributación de determinadas operaciones societarias por la denominada cuota gradual de actos jurídicos documentados»). *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, n.º 178, enero de 1998) mantienen que el referido impuesto es una figura impositiva arcaica de oscura y compleja configuración legal y que 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 ITP-AJD, sí, al menos, determinados gravámenes (de entre los varios que se agrupan en esta compleja construcción tributaria) en los cuales no se encuentra el enlace con el señalado principio, **salvo acudiendo a argumentaciones sutiles de escaso fundamento**. Para estos autores, el mantenimiento hasta la actualidad de algunas de estas formas de gravamen (se refieren a la denominada tributación de los actos jurídicos documentados), que tienen sus raíces, como apuntan, 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 la documentación, que ha servido a ciertos sectores de la doctrina científica y jurisprudencia 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**. El gravamen de los actos jurídicos documentados resulta ser, de entre las figuras que contiene el ITP-AJD, el más sensible a la colisión normativa, siendo muchos los motivos de fricción entre el mismo y el principio de capacidad contributiva y las normas comunitarias armonizadas del derecho de aportación. 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.

OLIVER CUELLO («La tributación de los préstamos hipotecarios». *Cuadernos Jurídicos*, n.º 46, noviembre de 1996) entiende también que el IAJD no grava una auténtica manifestación de riqueza y provoca graves distorsiones en la circulación de bienes y en los mercados de capitales, siendo su nota característica la pretendida ventaja de su fácil recaudación; postulando por la supresión o, al menos, por la profunda transformación del gravamen proporcional que recae sobre los documentos notariales; pero considerando que la medida más defendible sería la supresión de plano de esta figura tributaria. Para este autor, «la alternativa sería convertirla en un impuesto o tasa de registro, vinculada a la efectiva registración de los documentos y con un tipo reducido». Alternativa esta a nuestro juicio irrealizable, ya que los derechos de registro existen en nuestro país y son los aranceles de notarios y registros públicos.

MARTÍN FERNÁNDEZ («El pagaré y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, n.º 159, 1996), quien postula por la constitucionalidad del IAJD, pero sin ofrecer razones para ello, defiende la *vis atractiva* que la aplicación de la modalidad proporcional de actos jurídicos documentados está ejerciendo frente a ciertos documentos mercantiles, en concreto con el pagaré cambiario nominativo, citando a tal efecto a PALAO TABOADA («El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a examen». *Revista Jurídica del Notariado*, n.º 4, 1992): el IAJD no es un impuesto de moda, por el contrario, puede decirse que es una especie superviviente de épocas fiscalmente remotas, «sin embargo, como muchas especies en escalones bajos de la evolución biológica, se resiste a su extinción con sorprendente capacidad de resistencia y adaptación al medio».

Creemos, por todo lo expuesto en este capítulo, que hoy en día existe una consolidada y rigurosa doctrina que fundamenta la inconstitucionalidad de la figura tributaria que comentamos, por no adaptarse al principio de capacidad económica. En el comentario de la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*, Ed. Estudios Financieros (n.º 183, junio de 1998), a la Sentencia de 5 de marzo de 1998 (asunto C-347/96) del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, puede leerse: «Se ha producido, por tanto, por vía jurisprudencial un importante recorte de la cuota gradual sobre documentos notariales, impuesto cuya justificación es más que dudosa y cuya supresión ha sido propugnada repetidas veces por los comentaristas».

V. EL HECHO IMPONIBLE DE LA CUOTA GRADUAL

A continuación trataremos de demostrar que el hecho imponible del impuesto está constituido por la existencia de un documento solemne susceptible de ser registrado en los registros públicos a que alude la ley del impuesto, esto es, en palabras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, que el documento polariza la aplicación del tributo.

La naturaleza del IAJD como **gravamen documental** ha sido reiterada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, en su Sentencia de 24 de febrero de 1996, en su fundamento jurídico 3.º sienta: el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados grava esencialmente **el documento, es decir, la formalización jurídica** mediante ciertos documentos notariales, de actos y contratos, **no de hechos jurídicos inscribibles**, siempre que dichos actos o contratos no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, concepto «transmisiones onerosas».

Lo anterior está también claro para el Gobierno español, pues en sus alegaciones en el asunto C-347/96 que desembocó en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 5 de marzo de 1998 (asunto Solred), consta: «El Gobierno español subraya que el impuesto controvertido en el procedimiento principal **grava, pues, el documento, no la operación en sí misma, la cual no resulta gravada**». Asimismo, el propio Tribunal de Justicia entiende que «aunque el impuesto sobre actos jurídicos documentados es un impuesto indirecto de carácter general, lo cierto es que, en circunstancias como las del litigio principal, **grava las escrituras notariales requeridas para la inscripción registral** de la aportación de la fracción de capital pendiente de desembolso y, por consiguiente, para poder liberar totalmente las acciones. **Se trata, por ello, de un impuesto que grava una formalidad esencial relacionada con la forma jurídica de las sociedades**».

En la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1997, que incluye dentro del concepto documentos notariales inscribibles en el Registro de la Propiedad aquellos que son susceptibles de figurar en el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento de posesión, se aclara con rotundidad: «Pues **la propia finalidad del impuesto** no es otra que gravar la especial garantía que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada, ligada especialmente a la posibilidad de acceso a los Registros públicos, con los efectos que de ello se derivan».

De ahí que se infiera claramente que el IAJD no grava el contenido del contrato, es decir, el negocio jurídico que manifiesta la capacidad económica -que es gravado por otros importantes impuestos-, sino su ropaje documental.

Que los aranceles de notarios y registros son el coste del sistema de protección de la seguridad jurídica privada, está claro para el Tribunal Supremo. Así, en su Sentencia de 20 de diciembre de 1994, el Tribunal, que califica al IAJD como **gravamen documental**, ahondando en su naturaleza, nos dice que su hecho imponible «no obedece al negocio jurídico que documenta, sino a su instrumentación formal», añadiendo a continuación que la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, está inspirada, según su preámbulo, «en el propósito de introducir una drástica reducción de los costes fiscales **y del sistema de protección de la seguridad jurídica privada (honorarios de notarios y registro)**».

También está claro para el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (*vid.* al respecto STJCE de 2 de diciembre de 1997). VILLAR EZCURRA y PÉREZ DE AYALA BECERRIL («La ilegalidad de los aranceles del Registro Mercantil a la luz del Derecho comunitario». *Actualidad*

Jurídica Aranzadi, n.º 336, 2-04-1998), comentando dicha sentencia, que califica los aranceles registrales como derechos de carácter remunerativo, sostiene que los mentados aranceles «no tienen la naturaleza de tales sino de auténticas tasas, y por tanto, únicamente su cuantía debe alcanzar el coste del servicio prestado».

La Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 1995 reconoce que «el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados grava en la actualidad los "documentos notariales y mercantiles", entendiendo por documento el soporte escrito con el que se prueba, acredita o hace constar alguna cosa». Y la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 1997: «**Es oportuno recordar** que el IAJD grava los documentos notariales y mercantiles, entendiendo por documento el soporte escrito con el que se prueba, se acredita o hace constar alguna manifestación, obligación o derecho».

La Audiencia Nacional, en su Sentencia de 22 de julio de 1997, señala la compatibilidad entre el Impuesto sobre Operaciones Societarias y el de Actos Jurídicos Documentados, ya que el primero grava la transmisión patrimonial o **el negocio en sí mismo considerado y el de Actos Jurídicos Documentados en cuanto grava su formalización documental**. Con esta argumentación queda patente, a nuestro juicio, que si un impuesto, en este caso el de operaciones societarias, grava una manifestación indicativa de capacidad económica -el negocio jurídico que genera la sujeción a gravamen-, no es indicativo de capacidad económica el hecho de que dicho negocio deba documentarse de forma solemne.

La Audiencia Nacional, en su Sentencia de 5 de diciembre de 1995, entiende que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados grava el «soporte documental» **y no el negocio jurídico subyacente**. Ya que la Ley del ITP-AJD grava «dos conceptos distintos: la emisión de empréstitos, que tributaban como transmisiones patrimoniales onerosas al 1% según el artículo 11.1. c) del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, mediante lo que se gravaba el acto o contrato constitutivo de la transmisión, y el documento notarial de la cancelación del empréstito, que como tal documento notarial (**y ajeno al acto o contrato**) tributaba al 0,50%, y estaba sujeto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados...». Siendo el dato característico de la regulación del ITP-AJD, «la compatibilidad de ambos impuestos (operaciones societarias y AJD) **sobre un mismo negocio jurídico** en virtud de la diferente perspectiva con que contemplan la capacidad económica: el primero de ellos, la transmisión patrimonial en sí misma considerada y, el segundo, **su formalización documental**...». Doctrina esta que había sido mantenida por la Audiencia Nacional, en sus Sentencias de 24 de enero de 1995, 11 de octubre de 1994 y 29 de noviembre de 1994.

En la Sentencia de 10 de marzo de 1994 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña puede leerse que el IAJD «procede del antiguo Impuesto sobre el Timbre, siendo su objeto **gravar los documentos** notariales y mercantiles, entendiendo por documento el soporte escrito con el que se prueba, acredita o hace constar alguna cosa, y que, por otra parte, tratándose de documento notarial, reviste dos modalidades impositivas representadas por cuotas fijas o cuotas variables, en razón a que el documento se formalice, otorgue o expida, tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable, en algún momento de su vigencia. Por ello, **en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados no apa-**

rece como relevante la capacidad económica requerida a cualquier otro tributo, no siendo el documento representativo de tal capacidad económica, aunque sí el soporte físico de una capacidad económica que en su Texto regulador se somete a imposición, pues lo que es objeto de imposición, tal como se ha indicado anteriormente, es la circulación o tráfico de la riqueza en sentido amplio». Repetición de lo expuesto en su Sentencia de 27 de abril de 1993, que vuelve a ser mantenido en la de 4 de junio de 1992.

Y la Sentencia de 28 de septiembre de 1992 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (ponente CAYÓN GALIARDO): «...siendo el gravamen sobre documentos notariales un tributo que **grava la documentación de los actos jurídicos y no los actos o convenios** en tanto que son vehículos de manifestación de capacidad económica, su coexistencia con otros impuestos que están principalmente orientados al gravamen de las transmisiones patrimoniales y que -una vez desaparecido de su ámbito el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- se reparte el campo del tráfico económico y jurídico con el Impuesto sobre el Valor Añadido y, antes, con el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, ha sido objeto de críticas y confusiones por parte de la doctrina y de la jurisprudencia y ha permitido que sea la Administración la que imponga sus criterios interpretativos por vía del mínimo rango jurídico (v.g. la Circular 76/1986, de 6 de mayo, de la Dirección General de Tributos sobre régimen tributario de los préstamos ante el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) despreciando cuantas oportunidades, ya señaladas, se han tenido para esclarecer el texto de la ley, que si realmente hubiese sido claro no hubiese requerido de estas instrucciones administrativas internas». Para esta Sentencia, «**el gravamen sobre documentos notariales no parece tener como materia imponible el acto o contrato -en este caso el préstamo con garantía hipotecaria-, sino la instrumentación en documento público notarial**».

Sin embargo, TRIGO SIERRA y GÓMEZ VERDESOTO (*ob. cit.*) estiman que las dos Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 dismantelan 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 venía 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».

No podemos compartir esta doctrina, que comparte OLIVER CUELLO (*ob. cit.*): «En mi opinión, el hecho imponible del IAJD en los documentos notariales, en su modalidad de gravamen proporcional, es el contenido de la escritura, y no la propia escritura en sí».

El artículo 31.2 del Texto Refundido dice:

«Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen...».

El objeto de gravamen, entonces, ¿son los actos y contratos que contiene el documento o la documentación de tales actos y contratos?; ¿Es un gravamen sobre el *instrumentum* notarial o sobre el *negotium* notarial?

Sabido es que en nuestro ordenamiento existen supuestos de inscripción obligatoria o constitutiva y casos de inscripción voluntaria o dispositiva. Todos ellos, si se formalizan en escritura pública, son susceptibles de inscripción en los registros públicos y, por tanto, sujetos al impuesto, se inscriban o no. Así lo dejó claro el Tribunal Supremo en su Sentencia de 27 de abril de 1988.

Por tanto, un contrato privado que no se eleve a escritura pública por decisión de los contratantes, al ser su inscripción en el registro voluntaria o dispositiva, no estará sujeto al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados; por lo que mal puede argumentarse que el acto que contiene el contrato conforma el hecho imponible del impuesto. Es decir, si dos contratos contienen una misma operación (por ejemplo, la adquisición de un inmueble) y uno se escritura y otro se formaliza en contrato privado, tendremos que convenir que el objeto del contrato, la compraventa, no es el objeto del tributo. Y el hecho de escriturar uno no es demostrativo de capacidad económica distinta al contrato no escriturado. Por tanto, el objeto del tributo gira en torno al sistema de protección de la seguridad jurídica y privada. Lo cual, a nuestro juicio, es inconcebible desde los propios intereses informativos de la Hacienda Pública. Los contratos privados son opacos al control del Fisco, las escrituras y su registro son transparentes a dicho control.

VILLARÍN LAGOS (*ob. cit.*) entiende que el gravamen contemplado en el número 1 del artículo 31 del Texto Refundido del Impuesto (cuota fija) tiene como presupuesto de hecho la documentación de escrituras, siendo un gravamen formalista, ya que es precisamente el *instrumentum* del documento notarial el que resulta gravado, con independencia del acto o contrato en él contenido.

Para esta autora, no puede decirse lo mismo respecto del gravamen contenido en el apartado 2 del mismo artículo (cuota gradual). En este caso, según su opinión, el primer plano de la consideración tributaria no lo ocupa el documento en sí, sino el acto jurídico documentado. No podemos compartir esta interpretación. En efecto, si como es sabido, la realización del hecho imponible o presupuesto de hecho origina el nacimiento de la obligación tributaria (art. 28.1 de la LGT) y que el hecho imponible puede estar constituido por un conjunto de circunstancias o hechos cuya

realización es exigida por la ley para que se produzca el nacimiento de la obligación, a nuestro juicio, lo verdaderamente relevante en la configuración del hecho imponible del gravamen gradual es su formalización en escritura o acta notarial y su carácter de inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial. Existiendo el acto pero no siendo formalizado en *instrumentum* notarial no existe sujeción al tributo. El legislador ha creado un gravamen que gira en torno, como hemos dicho, al sistema preventivo de la protección de la seguridad jurídica, cuyos instrumentos son el notariado y el registro público. El acto en sí mismo considerado no es determinante.

Lo que no tiene sentido, a nuestro modesto entender, en la configuración del hecho imponible de este impuesto, es no sujetar a gravamen, por ejemplo, los contratos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en cuanto se escrituren y sean susceptibles de inscripción. No se puede argumentar, por ejemplo, en una compraventa de vivienda que el sujeto pasivo en el Impuesto sobre Transmisiones es el adquirente y, por tanto, coincide con el sujeto pasivo del IAJD y en el caso de compraventa sujeta a IVA el sujeto pasivo de este impuesto es el empresario transmitente y no coincide con el sujeto pasivo del IAJD (el adquirente), porque, en definitiva, el empresario es un contribuyente con obligación de repercutir y será el adquirente el que soporte el impuesto, coincidiendo con el IAJD a soportar. Por tanto es injustificable en este supuesto la diferencia de trato, ya que en ambos casos se da la protección de la seguridad jurídica citada, y lo sustantivo del IAJD es la formalización documental y su susceptibilidad de inscripción.

A nuestro juicio, el legislador tributario ha decidido que la formalización de un acto o contrato en instrumento notarial y la susceptibilidad de su inscripción en un registro público es un índice de capacidad económica y presupuesto del IAJD.

VI. CASOS USUALES Y FLAGRANTES NO INDICATIVOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA ALGUNA. SEGREGACIONES. AGRUPACIONES. DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA. DIVISIÓN HORIZONTAL

Supongamos que dos personas adquieren, *pro indiviso*, a un empresario -operación sujeta a IVA y a la cuota gradual de AJD-, un local comercial de 500 metros cuadrados. Posteriormente, deciden segregarlo en dos locales de 250 metros cuadrados cada uno, procediendo a otorgar la correspondiente escritura pública y su inscripción en el Registro de la Propiedad. Dicha operación de segregación supone la sujeción, también, a la cuota gradual de AJD.

Supongamos una persona que adquiere a un empresario -operación sujeta a IVA y a la cuota gradual de AJD- dos locales comerciales contiguos que figuran como fincas registrales independientes. Posteriormente decide agruparlos. Dicha operación supone la sujeción, también, a la cuota gradual de AJD.

Supongamos un constructor que realiza, simultáneamente, la declaración de obra nueva y división horizontal de un edificio -en construcción- de viviendas, locales y plazas de garaje. En la división horizontal decide no practicar aún la división de las dos plantas destinadas a plazas de garaje, pues aún no ha decidido cómo va a comercializarlas. Posteriormente -ya ha tributado por la cuota gradual en la declaración de obra nueva y en la división horizontal-, decide realizar una división material de las plantas destinadas a plazas de garaje. Esta última operación vuelve a estar sujeta a la cuota gradual.

Como han señalado COLOMER FERRÁNDIZ y CARRASQUER CLARI (*Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Fundación Universitaria San Pablo CEU, 1997), «existe multitud de operaciones en las que no tiene lugar un desplazamiento patrimonial y que quedan sujetas por ello a gravamen por AJD. Las principales serán las agrupaciones y segregaciones de fincas, las declaraciones de obra nueva -sea en proyecto, en construcción o ultimadas-, las divisiones de propiedad horizontal, etcétera, adoptando en ocasiones denominaciones singulares como las divisiones materiales, descripciones de situación y otras.

Cada operación de las citadas soportará un gravamen por separado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4 del Texto Refundido. Así la escritura por la que se adquiere un solar del que se segrega una porción, sobre el que se construye una finca que se divide en propiedad horizontal supondrá el gravamen por separado de la adquisición, segregación, declaración de obra nueva, división horizontal, etcétera».

Todos estos actos, **las operaciones inmobiliarias sin desplazamiento patrimonial**, muy usuales y que componen una buena parte de la recaudación por cuota gradual del AJD, son, a nuestro juicio, ejemplos flagrantes de situaciones no indicativas, en modo alguno, de capacidad contributiva.

El gravamen sobre esta pluralidad de actos es justificado así por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de noviembre de 1994 (recogida por MARTÍNEZ LAFUENTE en su *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Marcial Pons, 1997):

«Que el pronunciamiento sobre la cuestión expuesta ha de ser contrario a la pretensión de la interesada, toda vez que la agrupación, la declaración de obra nueva y la división horizontal son actos jurídicos distintos y, por tanto, constituyen hechos imponderables diferentes que, aunque se produzcan simultáneamente y se recojan en un mismo documento, dan lugar a su gravamen por separado, a tenor del artículo 4 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980; así la agrupación tiene por objeto que dos fincas registralmente independientes pasen por voluntad unilateral de su propietario a constituir una sola a efectos registrales, y por tanto, frente a terceros; la declaración de obra nueva es un acto dirigido a la constancia documental ante notario de la existencia de obra nueva a efectos de su acceso al Registro de la Propiedad, y, finalmente, la división horizontal

tiene su propia trascendencia sustantiva e hipotecaria en cuanto que es el título constitutivo de la propiedad por partes, susceptibles de aprovechamiento independiente, determinado por exigencia del artículo 5 de la Ley de Propiedad Horizontal de 21 de julio de 1960, a los efectos del artículo 396 del Código Civil y párrafos 4 y 5 del artículo 8 de la Ley Hipotecaria, para que los pisos y locales del edificio puedan constituirse como objetos jurídicos distintos y fincas registrales diferenciadas, debiendo aquí mencionarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1974, dictada en interés de ley, que afirmó que la obra nueva y la división horizontal constituían hechos imponibles distintos».

Asimismo, la perversidad de este gravamen queda patente en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de diciembre de 1996, por la que se desestima un recurso interpuesto por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que pretendía someter a gravamen las actas notariales de terminación o finalización de la obra nueva declarada previamente en construcción. Declaración de obra nueva que ya había satisfecho el gravamen documental, por lo que resulta obvio que el documento que afirma la finalización de la obra no demuestra capacidad económica alguna, siendo este principio básico para la interpretación de la normativa tributaria, que la Dirección General soslayó. Los razonamientos del TEAC, en esta ocasión, fueron los siguientes:

«La cuestión se suscita porque el Tribunal Regional de Andalucía viene a negar que el acta en cuestión constituya un acto jurídico. A su juicio, se trata de un hecho jurídico, no de un acto, lo cual, en principio, es acorde con el artículo 144 del Reglamento Notarial, que reserva las escrituras para "las declaraciones de voluntad, los actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento y los contratos de todas clases", mientras que las actas quedan para "los hechos jurídicos que por su índole peculiar no pueden clasificarse de actos o contratos". Sucede, sin embargo, que el artículo 25 de la Ley 8/1990, de 25 de julio, sobre Reforma del Régimen Urbanístico y Valoraciones del Suelo, vigente en la época de los hechos, exige dos instrumentos públicos para la inscripción registral de las obras nuevas en construcción: la escritura de declaración y el acta de terminación. Es por ello que el acta de terminación de 7 de noviembre de 1991 comienza por decir que la escritura de declaración ya fue otorgada con anterioridad (10 de agosto de 1990) y luego modificada (6 de septiembre de 1991). La declaración de obra nueva en construcción se convierte así en un acto jurídico de documentación compleja, y este Tribunal Central tiene establecido (Resolución de 21 de septiembre de 1995) que en estos casos de documentación compleja, ha de entenderse que la presentación de cualquiera de los instrumentos notariales inicia un procedimiento de liquidación del gravamen que recae sobre el acto jurídico documentado. Si en el curso del procedimiento se acredita que el tributo ya ha sido liquidado en otro procedimiento anterior, sobre otro de los documentos, no debe girarse nueva liquidación para no incurrir en duplicidad. Y si, pese a todas las cautelas, la duplicidad llegara a producirse, siempre asistirá al sujeto pasivo el derecho a devolución del ingreso indebido. Lo que no es admisible es que,

merced al desdoblamiento documental, una obra nueva llegue a ser inscrita en el Registro de la Propiedad sin haber satisfecho el tributo. Ciertamente, en el presente caso,... alegó en su momento haber efectuado el pago del tributo sobre la escritura de declaración de obra en construcción de 10 de agosto de 1990, señalando, incluso, la cifra ingresada (173.250 pesetas) e identificando la carta de pago (número 2.463), lo cual admitió el Tribunal Regional en su resolución ahora impugnada y de ahí que apuntara, como razonamiento adicional para la anulación de la liquidación girada, el deseo de evitar una duplicidad impositiva, pronunciamiento que, en este caso, se considera correcto, si bien, atendiendo a las razones del Director General recurrente, debe declararse, como antes se ha dicho, que las actas notariales de terminación o finalización de la obra nueva declarada previamente en construcción, a que se refiere hoy el artículo 37.2 del Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, son, en principio, documentos sujetos al gravamen de Actos Jurídicos Documentados, concepto documentos notariales, por reunir todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido».

Sobre la tributación separada de la declaración de obra nueva y división horizontal simultáneas, *vid.*: «La tributación por Actos Jurídicos Documentados de la declaración de obra nueva y división horizontal simultáneas». IBÁÑEZ GARCÍA, I. (*Quincena Fiscal* Aranzadi. n.º 8, abril de 1994). En este supuesto, lo más esclarecedor para ver la perversidad del tributo es un **ejemplo**:

1

Ejemplo:

Un promotor adquiere un terreno, sujeto a IVA y a la cuota gradual por AJD, por importe de 500.000.000 de pesetas.

Posteriormente declara la obra nueva en construcción por importe de 1.500.000.000 de pesetas. Y a su vez la división horizontal del edificio, por la suma del solar y la obra nueva: 2.000.000.000 de pesetas.

Según la normativa del impuesto se producen las siguientes manifestaciones de capacidad contributiva y por las siguientes bases imponibles:

Adquisición del terreno	500.000.000 de ptas.
Declaración de obra nueva	1.500.000.000 de ptas.
División horizontal	2.000.000.000 de ptas.
TOTAL	4.000.000.000 de ptas.
Cuota al 0'5%	20.000.000 de ptas.

Y si hubiera triunfado la interpretación de la Dirección General de Tributos, se produciría otra base imponible más de 1.500.000.000 de pesetas por la mera declaración de la terminación de la obra en construcción. Con una cuota adicional de 7.500.000 pesetas.

¿Se han producido tantas manifestaciones de capacidad contributiva? A nuestro juicio, ninguna. Son, todos ellos -a excepción de la adquisición del terreno, sujeta a IVA- actos sin desplazamiento económico necesarios para poner en el mercado los inmuebles a vender. ¿Es demostrativo de capacidad económica hacer que dos fincas independientes pasen a ser una a efectos registrales, o el acto que tiene por simple objeto la constancia documental de la existencia de una obra nueva **-por cierto, gravada por el Impuesto Municipal de Construcciones-** a efectos de su acceso al Registro de la Propiedad? El paradigma de un impuesto injusto.

Para MARTÍNEZ LAFUENTE (*ob. cit.*), el hecho de que el gravamen se exija sobre los diferentes actos jurídicos que se contengan en un mismo documento, **«realza la naturaleza sustantiva y no sólo documental de esta modalidad de gravamen»**. Opinión de este ilustre autor que, en este punto, no podemos compartir, pues entendemos que lo único que realza dicho hecho es la voracidad recaudadora del legislador tributario.

Vistos los anteriores ejemplos, el impuesto que venimos comentando no se atiene a la definición de tributo que nos ofrecen MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO (*Derecho Tributario*. 2.ª Ed., Aranzadi, 1997): «El tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho **indicativo de capacidad económica**, que no constituye la sanción de un ilícito». No pudiendo haber tributo «si no existe un hecho que indique que quien lo ha realizado goza de capacidad económica», por el propio hecho sujeto a gravamen, añadimos nosotros.

Para estos autores una de las notas que caracterizan jurídicamente al tributo es que el mismo «grava una determinada manifestación de capacidad económica. De conformidad con el artículo 31.1 de la Constitución, ésta constituye la **nota definitoria**».

Ni a la definición de impuesto que formula el artículo 26 c) de la LGT: «Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica **que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo**, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta».

No se puede alegar con éxito, a nuestro juicio, la pretendida cobertura extrafiscal del impuesto, como gravamen sobre la protección de la seguridad jurídica, para enervar el principio de capacidad económica, pues aunque el Tribunal Constitucional (STC de 26 de marzo de 1987) tiene dicho que «es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1)... Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4 de la vigente Ley General Tributaria... **A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución...**», lo cierto es que, como venimos

indicando, dicha protección a la seguridad jurídica está cubierta con los aranceles notariales y registrales. Gravar esta protección, además, con un concepto impositivo, hace un flaco servicio a la garantía del principio de seguridad jurídica del artículo 9 de la Constitución.

VII. CONCLUSIÓN

No se nos oculta que la pervivencia de este tributo está ligada al hecho de ser un impuesto cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas, incluyendo las competencias gestoras, recaudatorias y normativas en lo referente al tipo de gravamen. Siendo, asimismo, un tributo de fácil gestión y control.

Pero este hecho no puede justificar un impuesto que no se somete al principio constitucional de capacidad económica y que, por tanto, debe ser erradicado de un sistema fiscal moderno que se proclama como justo.

Como hemos indicado en el cuerpo de este trabajo, el IAJD afecta de forma importante a la actividad inmobiliaria, fuente polarizadora de impuestos, por lo que su supresión serviría a la reordenación de la tributación que gravita sobre la vivienda. Según consta en el diario *Expansión* (25-02-98), en las jornadas Urbex 98, organizadas por dicho diario y el *Institute for International Research*, el representante del Grupo político CiU, Lluís RECORDER, manifestó en las mismas: «Que los elevados precios de una vivienda (ahora entre 110.000 y 120.000 pesetas el metro cuadrado y en más de 200.000 pesetas en áreas urbanas), no sólo se deben al componente del suelo, **sino también a la gran carga fiscal que pesa sobre este bien. «La vivienda está gravada por ocho impuestos», una estructura que «es necesario reordenar»**. Por ello sería de todo punto lógico, entendemos nosotros, una especial sensibilidad política -del legislador tributario- para no hacer gravitar sobre la actividad inmobiliaria un impuesto que no grava capacidad económica alguna.

Acerca de la sobrecarga impositiva que supone el IAJD en la adquisición de una vivienda, puede leerse el interesante artículo periodístico de Eva RUIZ-HIDALGO: «Impuestos hasta el techo (la compra-venta de una vivienda acarrea consigo una decena de cargas impositivas». *El País/Negocios*, 14-09-97): «El primer paso, una vez tomada la difícil decisión de embarcarse en tan atrevida aventura, supone **otorgar el carácter público a la operación** mediante una escritura de compra-venta. Un notario primero y un registrador después deberán dar fe del cambio de titularidad de un inmueble. **ADEMÁS de las tarifas y honorarios de estos profesionales habrá que abonar un 0,5% del valor de la operación en concepto de Actos Jurídicos Documentados (AJD)...** Los gastos se incrementarán en la medida en que haya de recurrirse a financiación bancaria, como es el caso de tener que pedir un préstamo hipotecario para pagar la vivienda y/o cancelar la hipoteca que pesa sobre el inmueble que se vende. **En este caso nos encontramos otra vez el impuesto de AJD y los gastos notariales y registrales que origina la escritura pública por el contrato de préstamo...»**.

Resta esperar a que los tribunales de justicia, si estiman pertinentes las poderosas razones aducidas por la doctrina, eleven ante el Tribunal Constitucional la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad, *motu proprio* o a instancia de parte, para que éste decida sobre la constitucionalidad o no del IAJD. O sea el propio legislador quien atendiendo a razones de justicia tributaria proceda a la derogación de este impuesto.

A nuestro juicio es necesario, especialmente en materia tributaria, dar un tratamiento procesal preferente a la tramitación de las demandas en las que se planteen cuestiones de inconstitucionalidad. Los argumentos a favor de esta opinión son los que constan en el escrito dirigido a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura:

«Que esta parte ha procedido a presentar ante esa Sala el escrito de conclusiones sucintas correspondiente al presente recurso contencioso-administrativo.

Que la solución que esa Sala dé a las pretensiones de esta parte dependerá exclusivamente de determinar si determinados preceptos de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados son contrarios al artículo 31 de la Constitución. Para ello, esta parte tiene solicitado a esa Sala el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, ante el Tribunal Constitucional.

Que la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1997 (diario *La Ley*, 24-09-97) recuerda la doctrina sobre los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de una norma; señalando el llamado *efecto prospectivo, no retroactivo*, del fallo, señalando como situación no susceptible de ser revisada la que viniera establecida mediante actuaciones administrativas firmes. "Luego, *a sensu contrario*, de dicha regla general se sigue la consecuencia de que la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad produce los efectos inherentes a su pronunciamiento en los procesos aún no fenecidos mediante sentencia de cosa juzgada y, también, por derivación de identidad de razón, en los procedimientos administrativos no fenecidos con decisión firme. En otras palabras, por exigencias del principio de seguridad jurídica, se tutelan, manteniéndolas, las situaciones definitivamente declaradas, pero no las pendientes de decisión, a las cuales, por mor ahora del efecto derivado de la declaración de inconstitucionalidad, cual es la nulidad de pleno derecho de la ley afectada por tan grave vicio, no les será de aplicación la norma así expulsada del ordenamiento jurídico".

Que como ha puesto de relieve la doctrina, como resultado final del proceso -en las cuestiones de inconstitucionalidad- se produce una depuración del ordenamiento y este momento acaba siendo incluso lo más trascendente **por su alcance general**.

Que el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, caso de que esa Sala así lo decidiera, y su posterior estimación por el Tribunal Constitucional, tendría efectos generales, por la expulsión de la norma cuestionada del Ordenamiento Jurídico.

Que, caso de plantearse por esa Sala la cuestión solicitada, ésta tiene una larga tramitación ante el Tribunal Constitucional, por lo que mientras se produce la Sentencia constitucional, caso de resultar positiva a las pretensiones de esta parte, se irán produciendo múltiples situaciones consolidadas no susceptibles de revisión tras la Sentencia.

Que esta parte entiende que es indudable que ese efecto frente a todos y de alcance general que el artículo 164 de la Constitución Española otorga a las sentencias recaídas en las cuestiones de inconstitucionalidad, permite hablar de un interés público subyacente en el planteamiento de dichas cuestiones ante el Tribunal Constitucional, que permitiría la depuración del Ordenamiento Jurídico en el momento en que la norma cuestionada choque con algún precepto constitucional. Según el artículo 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, "el órgano judicial sólo podrá plantear la cuestión una vez concluso el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia". La saturación actual de nuestras Salas de lo Contencioso-Administrativo, a la espera de una solución legislativa que alivie el trabajo de estos tribunales, unido a la demora en el proceso que significa la tramitación de las cuestiones de inconstitucionalidad, aconsejan, a juicio de esta parte, dar un tratamiento procesal preferente, por sus efectos generales, a las demandas en las que se planteen cuestiones de inconstitucionalidad.

Que en la fase previa a este proceso contencioso-administrativo, esta parte entiende que se ha producido, en la tramitación de la reclamación económico-administrativa, una vulneración del derecho de acceso a los tribunales, por la exigencia del recurso administrativo previo, al tardarse más de un año en recibir una resolución del Tribunal Económico-Administrativo que viene a declararse incompetente para conocer la cuestión suscitada. La doctrina contenida en la importante Sentencia de 27 de junio de 1996, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva, estima que es perfectamente pertinente la admisión de un recurso contencioso-administrativo sin que previamente se agote la vía administrativa, cuando se susciten cuestiones de inconstitucionalidad de las leyes que dan cobertura al acto impugnado.

Por todo lo expuesto y con el fin de reforzar el efecto útil de una hipotética declaración de inconstitucionalidad con efectos generales,

A LA SALA SUPlico, que teniendo por presentado este escrito y copias, se sirva admitirlo, y se acuerde dar un tratamiento procesal preferente al presente recurso contencioso-administrativo, a fin de que esa Sala decida si presenta o no la cuestión de inconstitucionalidad solicitada».

Ante una petición al Congreso de los Diputados, tendente a que en la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa se contemplara la preferencia procesal citada, en los casos de cuestiones de inconstitucionalidad y de cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea; así como la supresión de recursos administrativos previos en los casos en que se susciten cuestiones de inconstitucionalidad de las leyes que den cobertura al acto impugnado, el Ministerio de Justicia trasladó al Congreso el siguiente informe:

- «1. No se considera oportuno dar preferencia procesal a las demandas en que se planteen cuestiones de inconstitucionalidad o prejudicial comunitaria, por el riesgo que se deriva de un posible abuso de esta posibilidad, que no se vería compensado por un examen provisional de la demanda; este examen, además de suponer una carga adicional para los tribunales, ya supondría "per se" una preferencia de examen en relación a las demás demandas.
2. La decisión de plantear o no tales cuestiones se produce por auto; este tipo de resolución, *ex lege*, exige motivación.
3. No se considera oportuno que pueda presentarse recurso contencioso-administrativo sin agotamiento de la vía administrativa en ningún supuesto, pues afecta a un principio fundamental del Derecho Administrativo».

Respecto a este último punto, debemos citar el comentario que realiza *Tribuna Fiscal* en su número 90 (abril de 1998), que coincide con los pronunciamientos de la doctrina más autorizada:

«¿Debería haberse establecido ya, de una vez por todas, que no sea preciso acudir a los TEAR cuando lo que se cuestione sea la constitucionalidad de una Ley o la presunta ilegalidad de una disposición de carácter general? En ambos supuestos los TEA no pueden pronunciarse, porque carecen de competencias para ello y, sin embargo, **al contribuyente se le obliga a recorrer esa especie de vía crucis**, cuando la solución es jurídicamente muy clara:

- a) cuando se cuestione la constitucionalidad de una Ley hay que acudir directamente a los Tribunales de Justicia, y
- b) cuando se cuestione la presunta ilegalidad de una disposición general hay que acudir al recurso *per saltum* del artículo 107.3 de la Ley 30/1992...

El recurrente tarda mucho en ver la cara de un juez. Y el juez tarda mucho en dar la cara de la Administración. Y eso, se quiera o no, casa mal -la verdad es que no casa, ni bien ni mal- con el derecho a la tutela judicial efectiva, con el derecho a un pronunciamiento judicial tempestivo».

Al actual *statu quo* en esta materia le viene muy bien el comentario de FERREIRO LAPATZA (Poder Tributario y tutela judicial efectiva; en: *Tres lecciones magistrales*. Marcial Pons, 1998): «Bajo el manto de unas normas que no traducen sino que contradicen el interés común reflejado en la Constitución, el poder político trata de alejar de los ciudadanos la tutela de jueces y tribunales, porque sabe que no es lo mismo tratar con un ciudadano que puede acudir con inmediatez ante un juez a dirimir sus controversias con la administración, que tratar con un ciudadano que no ve esta protección judicial sino como un horizonte muy lejano, tras un camino muy largo lleno de dificultades».